SALA PLENA

SENTENCIA:	411/2016.
FECHA:	Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE:	504/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 31 a 37, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril (fojas 16 a 27 y vuelta), la contestación de fojas 61 a 65 y vuelta, la réplica de fojas 89 a 91 y vuelta, la dúplica de fojas 96 a 97, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i. Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0421-13 de 28 de junio, se apersonó por memorial de fojas 31 a 37, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, artículo 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, Disposición Final Quinta de la Ley N° 2175, modificatoria del artículo 779 del Código Adjetivo Civil aplicable en la materia por mandato del numeral 2 del artículo 74 de la Ley N° 2492 y de la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril.

Expresó que la Gerencia a su cargo, fue notificada el 29 de abril de 2013 con la Resolución AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución pronunciada en Recurso de Alzada, ARIT-CBA/RA 0016/2013 de 7 de enero (fojas 3 a 13), la que a su vez revocó totalmente la Resolución Administrativa N° 28/2005 de 8 de abril, emitida por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

Manifestó que la Empresa Industrias de Aceite S.A. presentó el 10 de diciembre de 2004, Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) y que en el cruce de información que realiza el sistema SEV-CEDEIM con los otros módulos del SIRAT e información que proporciona la Aduana Nacional, se reportó la falta de información de 18 Declaraciones Únicas de Exportación (DUE), dos notas fiscales y una Declaración Única de Importación (DUI), estándole permitido al exportador realizar modificaciones o enmiendas, cuantas veces sea necesario dentro del plazo de 180 días.

Agregó que se comunicó al exportador los errores detectados en distintas oportunidades, hasta que el 24 de diciembre de 2004, el sistema emitió cinco reportes de errores de información y que el último de estos, a horas 11:00 reportó "fecha efectiva de póliza de exportación, no corresponde al período solicitado" en relación con dos DUE.

Dijo que se amplió el plazo para la presentación de SDI, desarrollando una larga relación del proceso, precisando que se detectó un error en la nota fiscal N° 304, confirmando que se trató de un error de transcripción de parte de la Empresa Industrias de Aceite S.A.

Indicó que el 8 de abril de 2005, se emitió la Resolución Administrativa N° 28/2005, después de haber ejecutado los procesos en la forma y plazos dispuestos en el Decreto Supremo N° 26630 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-004-02 y que fue notificada al contribuyente el 12 de abril de 2005.

Refirió que habiendo interpuesto el sujeto pasivo, recurso de alzada en contra de la resolución administrativa señalada, se emitió la Resolución STR-CBA 0092/2005, que revocó la resolución impugnada.

Que la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico, el que fue resuelto mediante la Resolución STG-RJ 0171/2006 de 30 de junio, que confirmó la pronunciada en alzada.

Que en relación con lo anterior, la Administración Tributaria dedujo demanda contenciosa administrativa, que fue resuelta mediante la Sentencia N° 230/2012 de 1 de octubre, anulando la resolución pronunciada en recurso jerárquico y en su mérito la de alzada, disponiendo que se dicte una nueva resolución de alzada, que emita una decisión expresa, positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas.

Manifestó que en cumplimiento de la sentencia referida, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió la Resolución ARIT-CBA/RA 0016/2013 de 7 de enero, que de manera incorrecta, resolvió revocar totalmente la Resolución Administrativa N° 28/2005 de 8 de abril.

Interpuesto recurso jerárquico por la Administración Tributaria, el mismo fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolvió confirmar la de alzada, debiendo en consecuencia la Administración Tributaria, garantizar la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Gravamen Arancelario (GA).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Parte de la argumentación del demandante, consistió en la cita textual de los sub numerales xi al xviii del numeral 4.2 del punto IV.4., fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada y como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

1.- Acusó la vulneración del numeral 5 de la versión modificada del manual de reproceso de 29 de septiembre de 2003, que según sostiene el demandante, el reproceso es una "*...acción mediante la cual se instruye la reincorporación en el sistema de una solicitud de Devolución impositiva rechazada mediante 'reporte de errores de información' o mediante 'DUDIE Provisional' no aceptada por el exportador, y cuando el plazo para presentar la solicitud, hubiera vencido (180 días).*" (Sic).

Explicó que fueron implementadas modificaciones tecnológicas a partir del SIRAT 2, que centralizan la información, de manera que el sistema comenzó a verificar no solamente las notas fiscales de la base de datos GRACO Cochabamba, sino también de todas las distritales, ampliando la capacidad del sistema, incluyendo errores de información relacionados con pólizas de exportación y reportes con observaciones de facturas que no se conocían y que obviamente no pudieron ser subsanadas dentro del plazo de 180 días.

Indicó que sobre la base de lo explicado acerca del sistema, se comunicó a la empresa, a través del reporte de "Errores de Información", para que los corrija, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03, afirmando que no es evidente, como indica la resolución impugnada, que se hubiera violado el derecho del contribuyente a la seguridad jurídica.

2.- En cuanto a las causas imputables al exportador, establecidas en el manual de procedimiento administrativo de re-procesos, señaló el inciso a), expresando: *"Los errores de llenado y/o falta de registro de datos en cualquiera de los formularios magnéticos del SDI ES CAUSA IMPUTABLE AL EXPORTADOR PARA EL RECHAZO."*

Agregó que en sede administrativa el propio exportador reconoció y confesó que el error reportado respecto de la factura observada, es correcto porque no existía la nota fiscal N° 304, con número de orden 782004901, justificando que ello se debió a un error de transcripción en el medio magnético presentado ante la Administración Tributaria.

3.- Expresó que la Administración Tributaria se limitó al cumplimiento de la normativa vigente que regula las solicitudes de devolución impositiva, citando los Decretos Supremos N° 26630 y 25465, además de las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) 10-0004-02 de 2 de julio y 10-0004-03 de 11 de marzo, como del Manual de Procedimientos de Re-procesos del SDI de 29 de septiembre de 2003.

Aclaró que el plazo de 15 días otorgado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 26630, se refiere a las solicitudes presentadas dentro del plazo de 180 días y no a re-procesos, que en virtud a las mejoras tecnológicas, genera reportes inmediatos.

4.- En este punto el demandante hizo referencia al artículo 11 de la Ley N° 843, pero citó el artículo 11 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo, en relación con la forma en que deberá hacerse conocer al exportador, el rechazo de su solicitud.

Manifestó que sin vulnerar la normativa aplicada y válida para el período junio de 2004, existe el procedimiento de restitución del crédito comprometido al exportador, que en un período no fue devuelto, por rechazo de la SDI. Esto es, autorizando la presentación de una declaración jurada rectificatoria de restitución de crédito fiscal y que en este caso, Industrias de Aceite S.A., cumple con los requisitos para acogerse a este procedimiento y recuperar el monto que fue rechazado por IVA correspondiente al período junio de 2004.

Añadió que no se puede considerar como irrecuperable y que la Administración Tributaria se esté negando a devolver el crédito generado por las compras para sus exportaciones; que este procedimiento aplica cuando el contribuyente solicita la devolución mediante nota, correspondiendo a la Administración Tributaria reconstruir la cuenta corriente del exportador para determinar la procedencia de la solicitud.
Que siendo el procedimiento señalado de conocimiento de Industrias de Aceite S.A., una vez que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN reciba la información de presentación de la declaración jurada rectificatoria del formulario 143 correspondiente al período junio de 2004, y la nota del contribuyente solicitando la reconstrucción de la cuenta corriente, procederá de inmediato con el trámite, recuperando de este modo Industrial de Aceite S.A. el crédito fiscal no devuelto.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y en consecuencia, revocar totalmente la resolución impugnada, así como la pronunciada en alzada, por contener violación de la ley; declarándose en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 28/2005 de 8 de abril, emitida por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fojas 39 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el que Industrias de Aceite S.A. es parte interesada, se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria en el domicilio señalado en sede administrativa.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 61 a 65 y vuelta, mediante providencia de fojas 66 se dispuso reservar su consideración hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cumplida la diligencia señalada, respecto de la autoridad demandada, el 26 de noviembre de 2013 como consta a fojas 83, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 85 y recibida según cargo de fojas 85 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 86, su arrimo al expediente.

Por otra parte, providenciándose el memorial de fojas 61 a 65 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 59) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.
En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Refirió que de acuerdo con el artículo 11 de la Ley N° 843, las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda, porque los exportadores pueden computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal que corresponde a las compras o insumos efectuados en el mercado interno, relacionadas con las operaciones de exportación.

Por otra parte, si el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, la misma norma dispone que el saldo resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata a través de notas de crédito.

Del mismo modo, que de acuerdo con el artículo 13 de la Ley N° 1489, modificado por el artículo 2 de la del mismo rango N° 1963, con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora en la forma y modalidades reglamentadas, según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843.

Expresó que de acuerdo con el artículo 15 del Decreto Supremo N° 25465, el plazo para la presentación de Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), es de 180 días calendario, computables a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación y que según el artículo 15 de la misma norma, modificado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 26630, *"...la SDI que hubiera sido rechazada y respecto de la cual no se pudiera efectuar una nueva presentación por vencimiento del plazo de 180 días podrá ser objeto de reproceso, cuando las causas del rechazo hubieran sido no imputables al exportador..."* Aclaró que en este caso deberá ser hecha la solicitud por el exportador, y atendida por la Administración Tributaria en el plazo de 30 días.

Citó asimismo el artículo 11 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03, de acuerdo a cuya aplicación, de encontrarse errores o inconsistencias en la información presentada, debiendo ser

corregidas y admitidas si se encuentran dentro del plazo de 180 días calendario determinados en el Decreto Supremo N° 25465, o en su caso rechazadas.

En cuanto al reproceso, manifestó que el punto 1 de la RND N° 10-0004-02 determina: *"...el plazo para la presentación de una solicitud de reproceso será de sesenta días calendario, computables a partir de la notificación con el COMEX II, o del vencimiento del plazo otorgado en éste, para la presentación de una nueva SDI..."*

Que, asimismo, el punto 6 de la misma norma reglamentaria, señala que la solicitud de reproceso deberá ser atendida en el plazo de 30 días calendario computables a partir de la fecha de presentación y dentro del cual el SIN podrá aceptar la solicitud, solicitar documentación complementaria o rechazar la solicitud.

Manifestó que en virtud de lo anterior, presentada la SDI por el período junio de 2004 por Industrias de Aceite S.A., la Administración Tributaria reportó observaciones el 10, 22, 23 y 24 de diciembre de 2004, que fueron subsanadas por la empresa.

Que, el 3 de febrero de 2005, el contribuyente presentó la solicitud de reproceso mediante carta AI/002/2005 (fojas 11 a 12 de antecedentes administrativos), en el entendido que ***"...el rechazo a su SDI no le fue atribuible, según Solicitud de Aprobación para Reprocesos*** (sic) ***de 9 de febrero de 2005 emitida por la Gerencia GRACO del SIN,*** *que señala: 'El SIN al momento de recibir la información DUDIE no se encontraba actualizado, no imputable a export'..."* (Fojas 22 de antecedentes administrativos).

Agregó que la solicitud fue reiterada mediante carta GA/137/2005 de 17 de marzo (fojas 29 de antecedentes administrativos), procediendo la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, al rechazo del reproceso por el período junio de 2004, en virtud de lo cual emitió la Resolución Administrativa N° 28/2005 (fojas 35 a 38 de antecedentes administrativos).

Señaló que verificado el procedimiento aplicado y el cumplimiento de los plazos establecidos en las normas citadas, tanto la ARIT como la AGIT observaron que la Administración Tributaria, fuera de procedimiento y vencido el plazo previsto en el numeral 6 de la RND N° 10-0004-02, notificó al contribuyente el 4 de abril de 2005 con un nuevo reporte de errores, ante el cual la empresa envió la factura observada, vía fax en la misma fecha.

Que del mismo modo, la solicitud de reproceso, debió ser resuelta hasta el 7 de marzo de 2005; que sin embargo, recién el 12 de abril de 2005, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Resolución Administrativa N° 28/2005, es decir, un mes y cinco días de vencido el plazo para dar respuesta al reproceso, afectando el derecho de la empresa a la devolución impositiva.

Agregó que la Administración Tributaria no consideró el fax remitido por el contribuyente, que debió ser valorado de acuerdo con lo que dispone el artículo 81 de la Ley N° 2492, tomando en cuenta los principios de informalismo y verdad material, más aún si con la notificación con el reporte de errores de información no se otorgó un plazo para presentación de descargos; y que mediante el referido fax, que contiene la factura observada, la Administración Tributaria pudo haber verificado su existencia, dosificación y veracidad del número de orden de la factura N° 304.

Sostuvo que la Administración Tributaria incumplió los plazos previstos en las normas y realizó actuaciones fuera de los términos legales, lo que vulneró los derechos del contribuyente a que se resuelva lo planteado en los plazos establecidos, al debido proceso y a aportar pruebas y alegatos, de acuerdo con lo que establecen los incisos 2), 6) y 7) del artículo 68 de la Ley N° 2492.

Sobre el procedimiento de restitución del crédito fiscal, aclaró que este punto no fue expuesto en el recurso jerárquico deducido; que sin embargo, al ser de interés del sujeto pasivo, corresponde pronunciarse al respecto.
Indicó que en virtud de lo señalado, se demuestra que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbada la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, habiéndose presentado el memorial de réplica de fojas 89 a 91 y vuelta, por providencia de fojas 92, se corrió traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado de fojas 96 a 97, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 98, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Posteriormente, de acuerdo a lo solicitado por el Gerente GRACO Cochabamba del SIN mediante memorial de fojas 110, por providencia de fojas 111, se ordenó librar provisión citatoria para la notificación con la demanda a Industrias de Aceite S.A. como tercero interesado, diligencia que fue cumplida según consta a fojas 162, devuelta con el memorial de fojas 167, ordenándose su arrimo al expediente según consta a fojas 168.
Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de

legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".* Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 28/2005 de 8 de abril (fojas 37 a 38, anexo 3), por la que **RECHAZÓ** la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI), modalidad de reproceso, correspondiente al período junio de 2004.

III.2.- Habiendo deducido recurso de alzada el contribuyente, se emitió la Resolución STR-CBA 0092/2005 de 26 de septiembre (fojas 119 a 121 y vuelta, anexo 1), que revocó totalmente la resolución impugnada. En conocimiento de esta resolución, la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico, el que fue resuelto mediante la Resolución STG-RJ 0171/2006 de 30 de junio (fojas 265 a 285, anexo 2), que confirmó la pronunciada en alzada.

III.3.- En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria dedujo demanda contenciosa administrativa, que fue resuelta mediante la Sentencia N° 230/2012 de 1 de octubre (fojas 294 a 296), que anuló la resolución pronunciada en recurso jerárquico y en su mérito la de alzada, disponiendo que se dicte una nueva resolución de alzada, que emita una decisión expresa, positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada.

III.4.- En cumplimiento de lo dispuesto por la Sentencia N° 230/2012 de 1 de octubre, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de

Cochabamba, emitió la Resolución ARIT-CBA/RA 0016/2013 de 7 de enero, decidiendo **REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Administrativa N° 28/2005, en virtud de lo dispuesto por los artículos 69 y 81 de la Ley N° 2492; y garantizar la devolución del IVA y GA, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 26630.

III.5.- Deducido recurso jerárquico por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril (fojas 395 a 406 y vuelta, anexo 2), que determinó **CONFIRMAR** la de alzada.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, vulneró las normas que regulan el procesamiento de las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), referidas en el caso en concreto, a la presentada por Industrias de Aceite S.A., por el período junio de 2004.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En principio, respecto de la vulneración acusada del numeral 5 de la versión modificada del manual de reproceso de 29 de septiembre de 2003, se debe precisar que dicho documento, cursante de fojas 54 a 67 del anexo 3, no tiene referencia alguna acerca de su origen y aprobación, aunque el mismo señala que el procedimiento de re-procesos se encuentra normado por el Decreto Supremo N° 26630 de 20 de mayo de 2002 y reglamentado por las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) N° 10-0004-02 de 2 de julio y N° 10-0004-03 de 11 de marzo, razón por la que el referido manual de 29 de septiembre de 2003, no puede ser considerado en el control de legalidad que corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia.

V.2.- Sobre lo invocado acerca de las modificaciones tecnológicas a partir del Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT II), que centraliza la información, de manera que el sistema comenzó a verificar no solamente las notas fiscales de la base de datos GRACO Cochabamba, sino también de todas las distritales, ampliando la capacidad del sistema, incluyendo errores de información relacionados con pólizas de exportación y reportes con observaciones de facturas que no se conocían y que obviamente no pudieron ser subsanadas dentro del plazo de 180 días, habiéndose comunicado a la empresa, a través del reporte de "Errores de Información", para que los corrija, de acuerdo con lo dispuesto

por el artículo 11 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03, afirmando que no es evidente, como indica la resolución impugnada, que se hubiera violado el derecho del contribuyente a la seguridad jurídica, corresponde el siguiente análisis.

El artículo 11 de la RND N° 10-0004-03, Procedimiento para el Trámite de Devoluciones Impositivas, sobre la revisión de la solicitud, los párrafos 2 y 4 del mismo indican: *"...Cuando los datos declarados no sean coincidentes, el Sistema emitirá reportes respecto a todos los errores detectados tales como: RUC, RUE, lectura del contenido del medio magnético, documentación de respaldo y otros errores, dichos reportes serán impresos en doble ejemplar y puestos a conocimiento del exportador, procediéndose al rechazó de la solicitud. (...)* ***En caso de encontrarse inconsistencias en la información y/o la documentación presentada, la Administración Tributaria devolverá los documentos dentro de los 15 días hábiles siguientes a su recepción, ordenando que se corrijan las omisiones o diferencias observadas, las mismas que serán admitidas siempre y cuando se encuentren dentro del plazo de los 180 días calendario, establecidos en el Decreto Supremo N° 25465****..."* (Las negrillas son añadidas).

El numeral 2 de la RND N° 10-0004-02, Procedimiento General de Re-procesos, dispone: *"El plazo para la presentación de una solicitud de reproceso será de sesenta (60) días calendario, computables a partir de la notificación con el COMEX II, o del vencimiento del plazo otorgado en este para la presentación de una nueva SDI..."*

En relación con lo anterior, el primer párrafo del numeral 6 de la misma norma, establece: *"La solicitud de reproceso deberá ser atendida en el plazo de 30 días calendario, computables a partir de la fecha de presentación. En dicho plazo, el Servicio de Impuestos Nacionales procederá a: (i) aceptar la solicitud y emitir el valor, siempre y cuando cuente con la asignación presupuestaria del Tesoro General de la Nación; (ii) solicitar documentación complementaria o; (iii) rechazar la solicitud si verifica que existen razones para ello."*

Sobre la base de las normas glosadas y de la revisión de los antecedentes del proceso, se establece que de fojas 1 a 9 del anexo 3, se encuentran los formularios de "Errores de Información" de 10, 22, 23 y 24 de diciembre, constatándose que en el último, de 24 de diciembre, generado a horas 10:12:16, constan las pólizas C 11920 y C 11933, respecto de las cuales, mediante Carta N° AI/002/2005 de 3 de febrero, Industrias de Aceite S.A., se dirigió a la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, indicando:

Que el reporte de errores señala que la solicitud no fue aceptada, fundamentando como descripción del error que, *"...'la fecha efectiva de Póliza de Exportación no corresponde al período solicitado' para las siguientes DUE's: 1. 2004422C11933; 2. 2004422C11920."*

En relación con lo anterior, los dos últimos párrafos de la carta expresan: *"Consideramos que la causa del rechazo de la solicitud, no es atribuible a deficiencia nuestra, puesto que la empresa presentó toda la documentación*

e información exigida para tal efecto, de acuerdo a disposiciones legales vigentes en el D.S. N° 25465, 26630 y Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03."

"Por lo anteriormente expuesto y cumpliendo con el PROCEDIMIENTO GENERAL DE REPROCESOS (sic) *de la Resolución Normativa de Directorio del SIN N° 10-0004-02 del 02 de julio de 2002,* ***solicitamos a ustedes instruir a la unidad correspondiente, el REPROCESO de la solicitud en cuestión."*** (Las negrillas son añadidas).

En virtud de lo anterior, el 9 de febrero de 2015 a horas 15:40, el Jefe del Departamento de Recaudación y Empadronamiento a.i. GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, expidió la *"Solicitud de Aprobación para Reprocesos"* (sic), señalando en el motivo por el que se solicita la reactivación: *"EL SIN AL MOMENTO DE RECIBIR LA INFORMACIÓN DUDIE NO SE ENCONTRABA ACTUALIZADO, NO IMPUTABLE A EXPORT."*

Mediante Carta N° GA/137/2005 de 17 de marzo, recibida por la Administración Tributaria Cochabamba al día siguiente, Industrias de Aceite S.A. reiteró la solicitud de reproceso, frente a lo cual, la Gerente Nacional de Recaudación y Empadronamiento del SIN, se dirigió a la Gerencia GRACO Cochabamba, mediante nota GNGRE/DV/1511/2005 de 30 de marzo, manifestando: *"...se remiten los reportes de Dosificaciones por Contribuyente, obtenidos de la aplicación NOF – Nivel Central así como las anulaciones, devoluciones y extravíos registrados, con los cuales podrá realizar las confrontaciones necesarias con el reporte de errores emitido por el sistema SEV-CEDEIM y determinar si las causas del rechazo son atribuibles al exportador o no."*

Por Informe DRE-GC 0200/2005 de 6 de abril (fojas 35 a 36, anexo 3), en sus conclusiones, sobre la base de un error de transcripción en el número de orden por el contribuyente, de la nota fiscal N° 304, indica: *"...debemos rechazar la solicitud de re-proceso* (sic) *del período junio/2004 de la empresa Industrias de Aceite S.A.; en vista de que el error es atribuible al exportador."*

Por la relación desarrollada, se evidencia que habiéndose notificado a Industrias de Aceite S.A. con el reporte de "Errores de Información" de 4 de abril de 2005 (fojas 33 a 34, anexo 3), la Administración Tributaria vulneró tanto el procedimiento como el plazo señalado en el numeral 6 de la RND N° 10-0004-02 que establece que la solicitud de reproceso debe ser atendida en el plazo de 30 días calendario computables a partir de la fecha de presentación, debiendo aceptar, solicitar documentación complementaria o rechazar la solicitud, en su caso.

Se sostiene que se vulneró la norma citada, porque la solicitud presentada por Industrias de Aceite S.A., fue recibida en dependencias de la Administración Tributaria, el 4 de febrero de 2005, como consta a fojas 12. El 21 de marzo, a través de la nota de fojas 27, el SIN señaló: *"...el sistema nuevamente ha observado notas fiscales, que en la última comunicación de Errores de Información con la cual nos fuimos al reproceso no informaba; pero hasta la fecha no se ha solucionado el tema."* Pero además, el reporte

de errores de información, en relación con la dosificación de la factura N° 304, se emitió el 4 de abril de 2005; es decir, que hasta el 21 de marzo transcurrieron 45 días y hasta el 4 de abril, 59 días.

Pero también se vulneró el procedimiento, pues el numeral 6 de la RND N° 10-0004-02, determina que la Administración Tributaria, dentro de dicho plazo, *"...procederá a: (i)* ***aceptar la solicitud*** *y emitir el valor, siempre y cuando cuente con la asignación presupuestaria del Tesoro General de la Nación; (ii)* ***solicitar documentación complementaria*** *o; (iii)* ***rechazar la solicitud*** *si verifica que existen razones para ello."* (Las negrillas son añadidas). No establece la norma reglamentaria que vencido el plazo se podrán hacer conocer nuevas observaciones o que dicho plazo podrá ser extendido y menos le faculta al Servicio de Impuestos Nacionales a adoptar otras medidas que no sean las puntualmente descritas.

Como se desarrolló todo el procedimiento seguido y como correctamente estableció la Autoridad Jerárquica, la solicitud debió ser resuelta hasta el 7 de marzo de 2005 y la Resolución Administrativa N° 28/2005 de 8 de abril, fue notificada a la empresa Industrias de Aceite S.A., el 12 de abril de ese año, es decir, que en lugar de haberse resuelto en el plazo de 30 días, le tomó a la Administración Tributaria, 67 días.

V.3.- En cuanto al error en la factura N° 304, en relación con el número de orden 7020042901, que se debió a un error atribuible al exportador al registrarla con el número 7820042901, según se señaló en el Informe DRE-GC 0200/2005 de 6 de abril (fojas 35 a 36, anexo 3), ello no libera de responsabilidad a la Administración Tributaria y el deber de observar la normativa tributaria en cada caso, más aun si se trata de la aplicación de normas reglamentarias como la Resoluciones Normativas de Directorio que emanan del propio Servicio de Impuestos Nacionales. Además dicha factura fue remitida por Industrias de Aceite S.A. a la Administración Tributaria, vía fax, pudiendo en consecuencia ésta última, haber verificado y confrontado la información contenida en la misma a efecto de determinar su validez.

No se puede pretender sancionar al contribuyente, al rechazar su solicitud como en el presente caso, sobre la base de la atribución de su propio error, cuando no se realizó la observación oportunamente y dentro del plazo señalado por las normas. Las amplias facultades con que la ley le faculta a la Administración Tributaria, insertas en el numeral 1 del artículo 66, así como en los artículos 100 y 104 de la Ley N° 2492, incluyen todos sus deberes y no únicamente los de recaudación.

Adicionalmente, se reitera lo expresado al inicio del análisis y fundamentación de la presente resolución, que el *"Manual de Procedimiento Administrativo de Reprocesos de Solicitudes de Devolución Impositiva"* (sic), por las razones señaladas, no puede siquiera ser considerado dentro de la jerarquía normativa, considerándose el mismo, inexistente.

V.4.- En relación con lo afirmado, en sentido que la Administración Tributaria se limitó al cumplimiento de la normativa vigente que regula las solicitudes de devolución impositiva, citando los Decretos Supremos N°

26630 y 25465, además de las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) 10-0004-02 de 2 de julio y 10-0004-03 de 11 de marzo, con la aclaración que el plazo de 15 días otorgado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 26630, se refiere a las solicitudes presentadas dentro del plazo de 180 días y no a re-procesos, que en virtud a las mejoras tecnológicas, genera reportes inmediatos, cabe el siguiente análisis:

En principio, sobre este punto, tal como se demostró al resolver el numeral **V.2.-** de la presente resolución, la Administración Tributaria no respetó el procedimiento señalado por la RND N° 10-0004-02, habiendo vulnerado su numeral 6, por lo que no corresponde mayor consideración al respecto.

Sobre la disposición contenida en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 26630 de 20 de mayo de 2002, modificatorio del artículo 15 de la norma de igual jerarquía N° 25465 de 23 de julio de 1999, en relación con la verificación y aceptación de las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), la misma indica: *"...La SDI se considerará aceptada cuando la indicada oficina no formulare observaciones por escrito, dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de su presentación. La SDI que hubiera sido rechazada y respecto de la cual no se pudiera efectuar una nueva presentación por vencimiento del plazo de ciento ochenta (180) días a que se refiere el artículo precedente,* ***podrán ser objeto de re-proceso*** (sic) ***cuando las causas del rechazo hubieren sido no imputables al exportador. El indicado re-proceso*** (sic) ***deberá ser solicitado por el exportador y la Administración Tributaria atenderá dicha solicitud dentro de los siguientes treinta (30) días****..."*

De la cita de la norma invocada por el demandante, se establece no ser evidente lo que afirmó, pues establece el plazo de 15 días a efecto de formular observaciones, si las hubiere, quedando aceptada la solicitud al vencimiento de ese plazo.

Pero en cuanto al reproceso, dispone que vencido el plazo de 180 días, las solicitudes podrán ser objeto de reproceso, una vez solicitado por el exportador, cuando las causas del rechazo hubieren sido no imputables al mismo, debiendo la Administración Tributaria, atender la solicitud dentro de los siguientes treinta días, que en la especie fueron sesenta y siete (67).
V.5.- En relación con este punto, aunque el demandante hizo referencia al artículo 11 de la Ley N° 843, pero citó el artículo 11 de la RND N° 10-0004-03 de 11 de marzo, en relación con la forma en que deberá hacerse conocer al exportador, el rechazo de su solicitud, queda claro que se refiere al artículo 11 de la norma administrativa reglamentaria, la que efectivamente dispone acerca del procedimiento a seguir en el caso de presentación de las SDI; no obstante, en el caso presente, se trata de un reproceso, por lo que la disposición invocada sólo pudo ser aplicable hasta el momento del rechazo de la solicitud, procediéndose a continuación como fue descrito al resolver el punto **V.4.-** de la presente resolución.

Sin embargo de lo anterior, al expresar la Administración Tributaria que: *"sin vulnerar la normativa aplicada y válida para el período 06-2004, (...) existe el procedimiento de la restitución del crédito comprometido al exportador, que en un período no fue devuelto por rechazo de la SDI, autorizando la presentación de una declaración jurada rectificatoria de*

restitución de crédito fiscal (...), en este caso el contribuyente de Industrias de Aceite S.A., cumple con todos los requisitos establecidos para acogerse a este procedimiento y recuperar el monto solicitado que fue rechazado por concepto del IVA del período 06-2004...", por una parte exterioriza una confesión, pero por otra dicha confesión lleva a concluir que aun con pleno conocimiento, la Administración Tributaria vulneró en los hechos, todos los principios descritos en el del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en la materia, por mandato del artículo 200 de la Ley N° 2492.

Adicionalmente, con la actitud expresada por los dependientes del Servicio de Impuestos Nacionales, se provocó demoras y perjuicios al contribuyente, como también al Servicio de Administración de Justicia, al promover el desarrollo de un proceso que inicialmente significó la anulación del recurso jerárquico deducido, para reencausar la causa y llegar al estado de tener que pronunciarse una nueva sentencia.

En este sentido, la Administración Tributaria, lejos de demorar innecesaria e indebidamente la resolución del problema planteado, que además como consta por la solicitud de fojas 22 del anexo 3, se dejó constancia que:*"EL SIN AL MOMENTO DE RECIBIR LA INFORMACIÓN DUDIE NO SE ENCONTRABA ACTUALIZADO, NO IMPUTABLE A EXPORT",* debió viabilizar la solución al problema planteado, orientando al contribuyente a efecto de lograr la recuperación del crédito fiscal no devuelto.

V.6.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0499/2013 de 22 de abril, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA**

la demanda contencioso administrativa de fojas 31 a 37, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0499/2013 de 22 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 411 FECHA 19 de sept
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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