



17/06/16  
11:40

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 556/2015.  
**FECHA:** Sucre, 7 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 26/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 361 a 368, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0423/2010 de 15 de octubre del 2010, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 405 a 409, réplica de fs. 413 a 415; dúplica de fs. 422 a 424 y antecedentes administrativos y recursivos.

**CONSIDERANDO I:** Que el Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo, representados por Roberto Fidel Zenteno Mendoza en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interponen demanda contencioso administrativa, pidiendo dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0423/2010 de 15 de octubre del 2010, y como consecuencia de ello la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 00274/2010 y la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010, según los siguientes fundamentos:

1. El 20 de diciembre de 2005, a solicitud y petición de la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA), mediante escritura pública N° 3431/2005 se suscribió un contrato de fideicomiso, y mediante solicitudes de 2, 3 y 4 de agosto de 2006, el Banco BISA S.A. solicitó la aplicación al Servicio de Impuestos Nacionales, del régimen de exención tributaria para las cuentas fiduciarias, siendo rechazada, se impugnó y consecuentemente se emitió el Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0010/2007, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-8-306-06, y consiguientemente se declaró procedente la exención del ITF de las cuentas fiduciarias: 991722017 y 991722025.
2. El 16 de marzo del 2007, el Banco BISA S.A. solicitó reconocimiento de la exención del ITF, y que se aclare la vigencia de la referida exención desde el 10 de agosto de 2006, es decir desde la vigencia de la Resolución Administrativa N° 15-8-306-06 de 9 de agosto de 2006 que rechaza la exención tributaria original. El Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Resolución Administrativa N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007, notificó al Banco BISA S.A. el 8 de mayo de 2007, con la autorización de la exención del ITF, pero sin resolver la

fecha de vigencia; ante la solicitud de aclaración, determinó que la fecha de vigencia era desde el 7 de febrero de 2007.

3. Con los anteriores antecedentes, el Banco BISA S.A., en su calidad de agente de retención, presentó ante la Administración Tributaria (Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz) un memorial pidiendo la acción de repetición por el importe de Bs. 726.582,40, adjuntando en anexo la documentación contable al importe solicitado, incluyendo las declaraciones juradas originales, correspondientes a los periodos comprendidos desde la primera quincena de agosto de 2006 hasta la primera quincena de febrero de 2007, e incluso sus rectificatorias (que fueron ingresadas pero no aceptadas) y el Formulario F-576. Ante las anteriores actuaciones, el Servicio de Impuestos Nacionales notificó al Banco BISA S.A. el 22 de febrero de 2010, para que presente el formulario F-576 en el que consten los pagos indebidos y las declaraciones juradas rectificatorias aprobadas por la Administración Tributaria. Esta última notificación fue devuelta con la observación que se debía notificar al Banco BISA S.A. como agente de retención, y el 24 de marzo de 2010 se solicitó a la Autoridad Tributaria dicte resolución de aceptación de la acción de repetición, presentada el 5 de febrero de 2010, que no tuvo respuesta hasta que recién el 16 de abril del 2010, donde la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz notificó la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril, que rechaza la acción de repetición.
4. **Extemporaneidad y nulidad de la Resolución Administrativa.** La Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010, recién surte efecto legal a partir de su notificación del 16 de abril de 2010, es decir vencido superabundantemente el plazo otorgado por el art. 121. I del Código Tributario, en consecuencia dicha resolución que rechaza la acción de repetición es nula de pleno derecho, de conformidad al art. 35 inc. c) de la Ley del Procedimiento Administrativo.
5. **La administración tributaria debe cumplir fielmente las disposiciones legales de naturaleza administrativa y procedimental.** El proveído N° 24-0021-2010 de 19 de febrero de 2010, nunca fue correctamente notificado ni al Banco BISA S.A. como agente de retención, ni a la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA) como contribuyente. Una notificación en secretaría, aun siendo personal, no supone que puede ser dirigida a terceros. El argumento contenido en la Resolución Impugnada, de que la notificación no es un acto procesal, y lo que importa es que el destinatario se entere del acto o documento con que se le quiere notificar, aún cuando el afectado nunca haya recibido tal notificación es absolutamente impertinente. La afirmación del Recurso Jerárquico, de que la consignación en la diligencia de notificación del Banco BISA S.A. como contribuyente, no invalida la notificación es contraria al principio de legalidad y del debido proceso, porque el Banco BISA S.A. solicitó expresamente que la acción de repetición sea conocida por Miguel Faustino Navarro Contreras funcionario debida y expresamente apoderado para este



efecto. Ni la Resolución de Alzada ni Jerárquica consideran que una persona jurídica, como el Banco BISA S.A., hay varias instancias y jerarquías con diferentes tipos de funciones y facultades que no necesariamente conocen o deben conocer todo.

6. **Los requisitos formales impuestos en la RND 10-0044-05, para la interposición de la acción de repetición, no pueden afectar el derecho de fondo.** Nótese que se exige declaraciones rectificatorias, pero el Servicio de Impuestos Nacionales no tiene plazo para pronunciarse sobre ellas, aun si fuera así, las rectificatorias presentadas no han sido resueltas por la autoridad tributaria hasta el día de hoy, y el Servicio de Impuestos Nacionales no puede dejar de pronunciarse sobre éstas, ni dejar pasar el tiempo maliciosamente para impedir la acción de repetición. Nuevamente este requisito es abusivo, porque el derecho a repetir, en este caso, ha surgido de la Resolución de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007, pero la Administración Tributaria, ahora respaldada por la Autoridad Regional y General de Impugnación Tributaria pretende que no corresponde la repetición, porque en sus sistemas informáticos no constarían los importes pagados indebidamente.
7. **Las autoridades tributarias administrativas y recursivas, afirman que no se ha cumplido con el art. 6 de la RND 10-0044-05.** El Tribunal Supremo de Justicia no puede dejar de pronunciarse sobre que significa este párrafo: *“solo cuando el pago surja de ajustes en la liquidación del impuesto, previamente al inicio de la acción de repetición, el sujeto pasivo o tercero responsable deberá rectificar la declaración jurada correspondiente”*. ¿Qué rol juega en esta frase la palabra solo?, que no da la idea de que únicamente en tales casos se puede rectificar y ¿cuáles son los casos en que no se debe rectificar?. El Banco BISA S.A. entiende que al haber pagado el tributo en exceso, no supone que haya que ajustar la liquidación del impuesto, el impuesto estaba bien ajustado, pero en realidad conforme a ley, como reconoció la ex Superintendencia Tributaria General, no se tenía que pagar. En la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010, impugnada a través de recurso de alzada y jerárquico, la Administración Tributaria hizo referencia a la norma que considera aplicable al caso, pero lo hace de manera equivocada, pues asume que la solicitud de repetición incumple lo previsto en el art. 6 de la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre de 2005, pretendiendo que se habría omitido la presentación de rectificatorias de la Declaraciones Juradas del ITF, y señala expresamente el art. 6 de dicha RND 10-0044-05. Al respecto, se debe notar que éste artículo es aplicable solo cuando del pago en exceso surjan ajustes en la liquidación del impuesto, y este no es el caso porque no se trata de un pago en exceso, sino de un pago indebido.
8. **El plazo impuesto por el art. 122 del Código Tributario tiene que ser cumplido.** La autoridad impugnada en la Resolución de Recurso Jerárquico en la página 36 señala que: *“el incumplimiento en el plazo de su emisión no es causal de nulidad o anulabilidad”*. Sobre este punto debe quedar claro que sí la ley impone plazos al funcionario público, y éste no los cumple tiene que haber alguna consecuencia

jurídica que no se limita a una sanción al funcionario que incumplió. No se puede pretender que se haya violado la ley y no se pueda hacer nada.

- 9. Otros fundamentos que sustentan el memorial de demanda.** Se debe tener claro que el 17 de agosto de 2010 ha vencido el plazo para que el Servicio de Impuestos Nacionales se pronuncie sobre el Recurso Jerárquico interpuesto el 17 de mayo de 2010, por lo que de conformidad a lo dispuesto en el art. 67. II de la Ley del Procedimiento Administrativo, dicho recurso ha sido aceptado y en consecuencia, revocado el acto recurrido y con ello también revocada la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 26 de enero de 2011 (fs. 371) y corrido en traslado a Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde (fs. 405 a 409) solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. El art. 9 de la RND 10-0044-05, determina de forma expresa y contundente que la solicitud de documentación adicional debe realizarse mediante proveído el cual debe ser notificado en secretaría; sin embargo el sujeto pasivo argumenta que la notificación debe ser realizada en la persona del representante legal, lo cual implica realizar una notificación personal, lo que lleva a aclarar que de acuerdo al art. 84 de la Ley 2492 (CTb), la notificación personal procede cuando se quiere notificar una Vista de Cargo y Resolución Determinativa que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de éste Código, así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de acción administrativa a los subsidiarios, en tales casos, la notificación puede realizarse al sujeto pasivo o tercero responsable o a su representante legal; en ese sentido el proveído N° 24-0021-2010, es un acto de requerimiento de documentación de subsanación de defectos en el F-576 y no se enmarca dentro de los actos a ser notificados personalmente, en consecuencia, en virtud a lo dispuesto en el art. 9. I de la RND 10-0044-05, la notificación debe ser en secretaría, en observancia de lo dispuesto en el art. 90 de la Ley N° 2492 (CTb), para lo cual una vez interpuesta la acción de repetición el sujeto pasivo debió asistir, todos los miércoles, de cada semana para notificarse con todas las actuaciones que se hubieren producido. Además se tiene que la consignación en la diligencia de notificación al Banco BISA S.A. como contribuyente no invalida la notificación, puesto que este es uno de los titulares de la acción de repetición, la recepción de dicha diligencia por una de las dependientes del Banco BISA S.A., tampoco invalida los efectos de la notificación puesto que la concurrencia o inconcurrencia del interesado es indiferente a los efectos de la notificación en secretaría.
2. La notificación del proveído N° 24-0021-2010 el 24 de febrero de 2010, evidencia que el sujeto pasivo tenía hasta el 3 de marzo de 2010 para presentar la documentación requerida por la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 26/2011. Contencioso Administrativo.- Banco Bisa S.A.  
y Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

---

Administración Tributaria, advirtiéndose que mediante memorial de 4 de marzo de 2010, el sujeto pasivo solicita la aprobación de las Declaraciones Juradas en línea de la acción de repetición, señalando que por vía electrónica y a través del Sistema Newton, procesó las declaraciones referidas por los periodos agosto a diciembre de 2006 y enero a febrero de 2007, las cuales habrían sido aceptadas por el sistema. En ese sentido, corresponde hacer notar que en virtud al art. 5 numeral 1) de la RND 10-0044-05, la acción de repetición puede ser por pagos indebidos o en exceso situaciones totalmente diferentes, puesto que el primer caso se suscita cuando el contribuyente no tenía la obligación para un determinado impuesto y en cambio en los pagos en exceso, se tiene que el sujeto pasivo tiene la obligación de pagar esos conceptos, empero que por un mal ajuste o error hizo un pago en demasía o exceso, para estos últimos casos existe las previsiones del art. 6 de la RND 10-0044-05, el art. 28 del DS N° 27310 y otras disposiciones reglamentarias. De lo manifestado se tiene que se trata de pagos indebidos correspondientes al ITF de los periodos referidos, es decir que se configura como un pago indebido, lo que determina que existe la obligación de presentar declaraciones juradas rectificatorias, puesto que no existe observación en el ajuste de la liquidación del otro impuesto, sino se trata de la devolución de todo el impuesto pagado por este concepto; en efecto no es aplicable al presente caso el art. 6 de la RND 10-0044-05, pero sin embargo subsiste la obligación en cuanto a los requisitos y documentación de respaldo previsto en el art. 8 de la RND 10-0044-05. Asimismo de la revisión de la documentación que respalda la solicitud y de los informes, se tiene que la información en cuanto a los periodos por los que se solicita la devolución difieren en el F-576, frente a la solicitud de acción de repetición, como también difiere el monto sujeto a devolución, en consecuencia los registros contables presentados por el contribuyente en el anexo A, no permiten determinar los montos sujetos a repetición.

3. Si bien se efectuó la rectificación de los formularios 166, correspondientes a los periodos por los cuales solicitó la devolución del ITF, sin embargo dichas rectificatorias no consignan los saldos a favor del contribuyente a restituir y los importes determinados a favor del fisco efectivamente pagados al Servicio de Impuestos Nacionales no coinciden con los importes detallados en el memorial de interposición de acción de repetición y en el memorial 576, por lo que no tienen respaldo documentario, en consecuencia siendo que en aplicación del art. 6 de la RND 10-0044-05, debió presentar declaraciones rectificatorias independientemente de si son por concepto de pagos en exceso o indebidos, evidenciándose que el sujeto pasivo no cumple con los requisitos establecidos para solicitar acción de repetición.
4. La Resolución Administrativa N° 23-0036-2010, habría sido notificada el 16 de abril de 2010, es decir fuera del plazo otorgado por el art. 122-I de la Ley 2492, en este punto corresponde aclarar que los numerales I y II del citado artículo determinan que el contribuyente debe acompañar la documentación de respaldo a la

acción de repetición para que posteriormente la Administración Tributaria en 45 días emita la Resolución, pero también se debe considerar que el procedimiento de repetición se encuentra regulado por el art. 16. II del DS N° 27310 (RCTb) que establece que los 45 días para la emisión de la Resolución Administrativa se computaran a partir del día siguiente hábil de la presentación de la documentación requerida, en ese sentido el art. 9 de la RND 10-0044-05 otorga al contribuyente el plazo de 5 días para la presentación de la documentación adicional y que en el proveído N° 24-0021-2010 se solicitó al contribuyente presente correctamente el F-576 y que éste fue notificado el 24 de febrero, se tiene que el plazo de 5 días concluía el 3 de marzo del 2010, por lo que en aplicación del art. 16. II del DS N° 27310 (RCTb), los 45 días para la emisión de la Resolución Administrativa se iniciaron el 4 de marzo de 2010 y concluía el 17 de abril de 2010, y por tanto toda vez que el 16 de abril de 2010 fue notificada la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 abril, esta surte efectos legales. Sin perjuicio de lo referido, aun cuando el cómputo se realice desde el 6 de febrero de 2010, es decir un día después de la presentación de la solicitud de acción de repetición, el incumplimiento en el plazo no es una causal de nulidad o anulabilidad previsto en la Ley 2492 o en su defecto en la Ley 2341.

**CONSIDERANDO III:** Que al haberse ejercido el derecho a réplica y dúplica, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.

Que de la compulsas de los datos del proceso, se establece que los objetos de controversia son:

1. Si la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010 fue emitida fuera de plazo, con el efecto nulidad de ésta.
2. Si la notificación en secretaría con el proveído N° 24-0021-2010 de 19 de febrero de 2010, realizada a una persona diferente al representante legal y que no consta como agente de retención, es válida.
3. Si la no presentación de las rectificatorias para la interposición de la acción de repetición, prevista el art. 6 de la RND 10-0044-05, puede afectar el derecho de fondo para rechazar la acción de repetición.
4. Si en fecha 17 de agosto de 2010, venció el plazo para que se pronuncie el Recurso Jerárquico interpuesto en fecha 17 de mayo de 2010, habiendo operado lo dispuesto en el art. 67. II de la Ley del Procedimiento Administrativo.

Que analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes, el Tribunal Supremo de Justicia procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 26/2011. Contencioso Administrativo.- Banco Bisa S.A.  
y Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: *“Si la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010 fue emitida fuera de plazo, con el efecto nulidad de ésta”*, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:
  - a) Sobre los plazos para emitir la resolución de la acción de repetición se tiene el art. 122 párrafo I del Código Tributario que expresamente señala: *“I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. **Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva**”*. Complementando la anterior disposición el art. 16 del Reglamento al Código Tributario expresamente establece: *“I. La acción de repetición dispuesta en los Artículos 121 y siguientes de la Ley N° 2492 comprende los tributos, intereses y multas pagados indebidamente o en exceso, quedando facultada, la Administración Tributaria, a detallar los casos por los cuales no corresponde su atención. II. **La Administración Tributaria que hubiera recibido el pago indebido o en exceso es competente para resolver la acción de repetición en el término máximo de cuarenta y cinco (45) días computables a partir del día siguiente hábil de la presentación de la documentación requerida; en caso de ser procedente, la misma Administración Tributaria emitirá la nota de crédito fiscal por el monto autorizado en la resolución correspondiente**”*. De tal forma que conforme a la legislación sobre acción de repetición, la Resolución Administrativa sea aceptándola o negándola, se emite 45 días posteriores a la solicitud de acción de repetición, siendo el Reglamento al Código Tributario determinante al señalar que el cómputo de los 45 días para emitir resolución, comienza a correr al día siguiente hábil de la presentación de la documentación requerida.
  - b) En el caso de autos, la acción de repetición fue interpuesta por el Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo, el 5 de febrero de 2010 (fs. 1 del anexo administrativo de fs. 1 a 199), teniendo como respuesta el proveído N° 24-0021-2010, en el que dispone que previamente a emitir lo que en derecho corresponda, el contribuyente deberá adjuntar la siguiente documentación faltante: Formulario 576, correctamente llenado, haciendo referencia a las Declaraciones Juradas de cada quincena, en las que figure el importe del supuesto pago indebido o en exceso y fotocopias de las Declaraciones Juradas rectificativas aprobadas por la Administración de cada quincena, en las que figure el importe del supuesto pago indebido o en exceso, otorgando el plazo de 5 días para su cumplimiento (fs. 111 del anexo administrativo de fs. 1 a 199), el anterior proveído fue notificado en secretaría el 24 de febrero

de 2010. A la notificación del mencionado proveído, mediante memorial de 3 de marzo de 2010, se devolvió este con el fundamento que no se notificó al representante legal (fs. 171 del anexo administrativo de fs. 1 a 199), y el 4 de marzo de 2010 se presentó memorial donde se pide la aprobación de las declaraciones juradas en línea, presentadas el 5 de febrero de 2010, y que conforme a los solicitantes, son rectificativas de las respectivas declaraciones juradas originales (fs. 119 del anexo administrativo de fs. 1 a 199). Con los señalados antecedentes, el 12 de abril de 2010 se emitió la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 (fs. 189 a 193 del anexo administrativo de fs. 1 a 199) que rechaza la acción de repetición, y esta última resolución es notificada mediante cédula el 16 de abril de 2010 (fs. 197 del anexo administrativo de fs. 1 a 199).

- c) De los anteriores antecedentes administrativos, se evidencia que los solicitantes de la acción de repetición (Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo) no adjuntaron la documentación solicitada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, y a la petición de aprobación de las declaraciones juradas en línea presentadas previamente, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, no dispuso nada expreso, de tal forma que conforme a lo prescrito en el art. 16. II del Reglamento al Código Tributario, no se pueden computar los 45 días para emitir Resolución Administrativa aceptando o negando la acción de repetición desde el 5 de febrero de 2010, porque la solicitud de acción de repetición fue proveída con un carácter previo, y no fue aceptada la subsanación de presentación de documentación, o por lo menos no existe el proveído expreso de subsanación y admisión, por lo que la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010, al no tener el plazo de inicio de cómputo, fue emitida dentro del plazo de Ley.
- d) En el caso de autos, se impugna también la nulidad por haberse emitido la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 fuera del plazo de ley, y se ha pedido pronunciamiento expreso sobre esta supuesta nulidad por parte de los demandantes; sobre este punto y a pesar que en el acápite precedente se llega a la conclusión de que al no poderse computar el inicio del plazo para emitir resolución, la resolución impugnada fue emitida dentro del plazo de ley, se debe indicar que en el hipotético caso que una resolución administrativa tributaria fuera emitida incumpliendo el plazo dispuesto en la ley, las únicas dos sanciones dispuestas en el art. 17 de la Ley del Procedimiento Administrativo, aplicables al caso de autos por disposición de los arts. 74 num. 1 y 201 del Código Tributario, son la responsabilidad del servidor público conforme a la Ley SAFCO (Ley de Administración y Control Gubernamentales) y la operación del silencio administrativo negativo, es decir que los demandantes podía denunciar al servidor público por incumplimiento de plazos o seguirse un proceso administrativo interno y al culminar los 45 días poder interponer los recursos administrativos de ley, teniéndose por negada la acción de repetición, puesto que en materia tributaria la nulidad de cualquier acto administrativo tiene que estar dispuesta en la propia ley.





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 26/2011. Contencioso Administrativo.- Banco Bisa S.A.  
y Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2. Sobre el segundo objeto de controversia, relacionado a: *“Si la notificación en secretaría con el proveído N° 24-0021-2010 de 19 de febrero de 2010, a una persona diferente al representante legal, y que no consta como agente de retención, es válida”*, se debe realizar las siguientes consideraciones de orden legal y de hecho:
  - a) En relación a la notificación personal, se debe tener en cuenta que el art. 84. I del Código Tributario dispone que se notificarán personalmente las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el artículo 89° de este Código, así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios; por otro lado, el art. 90 del Código Tributario dispone que: *“Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en Secretaría de la Administración Tributaria, para cuyo fin deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación...”*. De modo tal que solo las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por reglamentación a que se refiere el artículo 89° del citado Código, así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios tienen que ser notificados personalmente y las demás actuaciones y actos administrativos tributarios tienen que ser notificados en secretaría de la Administración Tributaria.
  - b) En el caso de autos, al tratarse de un proveído de carácter previo (N° 24-0021-2010) no ingresa dentro de las notificaciones personales previstas en el art. 84. I del Código Tributario, por lo que de conformidad al art. 90 del mismo Código, se podía notificar en secretaría de la Administración Tributaria, como se realizó en el procedimiento administrativo que cursa a fs. 111 vlta. del anexo administrativo de fs. 1 a 199, y que por error del notificador de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se consignó como contribuyente al Banco BISA S.A. cuando se debía consignar como agente de retención, sin embargo al ser obligación del representante legal, de acuerdo al citado art. 90 del Código Tributario, asistir a la instancia administrativa todos los miércoles de cada semana para notificarse con las actuaciones y actos administrativos que no deban notificarse personalmente, se tiene por válida la notificación efectuada.
3. Sobre el tercer objeto de controversia, referido a: *“Si la no presentación de las rectificatorias para la interposición de la acción de repetición prevista el art. 6 de la RND 10-0044-05, pueden afectar el derecho de fondo para rechazar la acción de repetición”*, se deben realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:

- a) Sobre la acción de repetición, el art. 121 del Código tributario dispone: *“Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario”*, de tal modo que la acción de repetición es el derecho de los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de cualquier obligación tributaria que se ha pagado indebidamente porque no era exigible u obligatoria, y el pago de la obligación tributaria en exceso o sobrante, es decir que se ha pagado algo obligatorio por ley pero en demasía o exceso. Por otro lado, el art. 16 del Código Tributario, al reglamentar el art. 121 del Código Tributario, solo hace referencia a que la acción de repetición comprende los tributos, intereses y multas pagados indebidamente o en exceso, y que la acción de repetición debe ser resuelta por la Administración Tributaria en el término de 45 días, computables del siguiente día hábil de la presentación de la documentación requerida. Por último, la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre del 2005, en su art. 1 determina que: *“La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto modificar y agilizar el procedimiento que debe seguir la acción de repetición presentada ante el Servicio de Impuestos Nacionales”*, de modo tal que la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre del 2005, tenía por objeto modificar los procedimientos seguidos anterior a la vigencia de la Resolución Normativa de Directorio, y realizar de forma más rápida el procedimiento de la acción de repetición.
- b) En el caso de autos, no se puede dejar de mencionar que la acción de repetición accionada por el Banco BISA S.A., y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo, tiene su origen en la Resolución de Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007 de 12 de enero de 2007, que dio por resultado la emisión de Resolución Administrativa N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007 que autoriza la Exención del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) de las cuentas de BISA Fideicomiso IATA N° 991722017 y 991722025, y comenzaba a ejecutarse, como han confesado los demandantes, por disposición administrativa desde el 7 de febrero de 2007.
- c) Con los antecedentes expuestos, en el presente caso se ha cuestionado la interpretación del art. 6 de la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre del 2005, que sirve de sustento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0423/2010 de 15 de octubre del 2010, para confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0274/2010 de 2 de agosto de 2010, que a su vez confirma la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 que rechaza la acción de repetición, se debe inexcusablemente examinar dicha norma, con ese objetivo esta dispone: *“Sólo cuando el pago en exceso surja de ajustes en la liquidación del impuesto, previamente al inicio de la acción de repetición, el sujeto pasivo o tercero responsable deberá rectificar la declaración jurada correspondiente, conforme lo establecido en el Artículo 28° del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 y otras disposiciones reglamentarias emitidas al efecto”*, de tal forma que la indicada norma es clara al establecer que solo se refiere a los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 26/2011. Contencioso Administrativo.- Banco BISA S.A.  
y Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

casos de pagos de obligaciones tributarias en exceso para presentar las declaraciones rectificatorias, por ello señala “*sólo cuando el pago en exceso*”, descartándose el caso de pagos de obligaciones tributarias indebidas o que no eran exigibles u obligatorias. Como en el presente caso la acción de repetición emerge del Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007 de 12 de enero de 2007, que dio por consecuencia la emisión de Resolución Administrativa N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007 que autoriza la Exención del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) de las cuentas de BISA Fideicomiso IATA N° 991722017 y 991722025, y comenzaba a ejecutarse desde el 7 de febrero de 2007, se trata de un pago indebido y no de un pago en exceso, porque se autoriza una exención tributaria del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que de acuerdo al art. 19 del Código Tributario es la dispensa de la obligación tributaria establecida expresamente en Ley, por lo que establecida la exención tributaria del del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) para las cuentas de BISA Fideicomiso IATA N° 991722017 y 991722025, que comenzaba a correr desde el 7 de febrero de 2007, desde esa fecha no se debía pagar el ITF para las cuentas de fideicomiso autorizadas para no pago del tributo, por consiguiente al tratarse de exenciones tributarias que para el caso configuran pago indebido de tributos, no es necesario la presentación de rectificatorias, y la acción de repetición no puede ser limitada por un requisito que no es exigido para las obligaciones tributarias pagadas indebidamente.

- d) En el caso de autos, igualmente en aplicación del principio de verdad material previsto en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado, se ha establecido que la solicitud de repetición por pago indebido, independientemente de haber sido rechazada por no haber presentado las rectificatorias, no coincidan con los periodos fiscales, y no se presentó la documentación pertinente respaldatoria, por lo que fue rechazada la acción de repetición; sin embargo la Autoridad Administrativa tampoco en el proveído N° 24-0021-2010 de 19 de febrero de 2010, advirtió de estos aspectos a los solicitantes (Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo), por lo que en el presente caso, existió errores de los solicitantes de la acción de repetición por pago indebido como por parte de la Administración Tributaria (Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales) que no dispuso expresamente qué documentación se requería, obviamente sin las rectificatorias exigidas como se ha concluido anteriormente.
- e) Igualmente en aplicación de los principios de verdad material, eficiencia y eficacia previstos en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado, en el presente caso se evidencia que al originarse la acción de repetición en el Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007 de 12 de enero de 2007, que dio por consecuencia la emisión de Resolución Administrativa N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007 que autoriza la Exención del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) específicas, es decir para cuentas particulares (BISA Fideicomiso IATA N° 991722017 y 991722025) y no referirse a periodos de exención tributaria, tanto la Administración Tributaria

como los solicitantes de la acción de repetición deben realizar correcciones y ajustes para poder dar curso a la acción de repetición, porque lo contrario implica que se exija requisitos sobre exenciones tributarias de un periodo fiscal cuando se han autorizado exenciones a dos cuentas particulares, que al no estar prohibida por Ley proceden, siendo atendible la pretensión de las partes demandantes sobre este punto de controversia, con las observaciones ya señaladas anteriormente.

4. Sobre el cuarto punto de controversia relacionado a: *“Si en fecha 17 de agosto de 2010, había vencido el plazo para que se pronuncie el Recurso Jerárquico interpuestos en fecha 17 de mayo de 2010, habiendo operado lo dispuesto en el art. 67. II de la Ley del Procedimiento Administrativo”*, se debe realizar el siguiente análisis:
  - a) En el caso de autos, es inexcusable referirse al procedimiento y cómputo de plazos para resolver la controversia planteada, con ese objetivo se tiene que el art. 219 del Código Tributario que dispone: *“El Recurso Jerárquico se sustanciará sujetándose al siguiente procedimiento: a) Este recurso puede ser interpuesto por el sujeto pasivo tercero responsable y/o administraciones tributarias. b) Una vez presentado el Recurso Jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Superintendente Tributario Regional en el plazo de cinco (5) días. Previa notificación al recurrente con el auto de admisión, dentro del plazo perentorio de tres (3) días desde la fecha de la notificación, el Superintendente Tributario Regional que emitió la Resolución impugnada deberá elevar al Superintendente Tributario General los antecedentes de dicha Resolución, debiendo inhibirse de agregar consideración alguna en respaldo de su decisión. En caso de rechazo del Recurso, el Superintendente Tributario Regional hará conocer su auto y fundamentación al Superintendente Tributario General, dentro del mismo plazo indicado en el párrafo precedente. c) Una vez recibido el expediente en Secretaría de la Superintendencia Tributaria General, el Superintendente Tributario General deberá dictar decreto de radicatoria del mismo, en el plazo de cinco (5) días. d) En este Recurso sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el Artículo 81 de la presente Ley, dentro de un plazo máximo de diez (10) días siguientes a la fecha de notificación con la Admisión del Recurso por el Superintendente Tributario Regional. e) Para formar debido conocimiento de la causa, cuando así lo considere necesario, el Superintendente Tributario General podrá convocar a Audiencia Pública conforme al Artículo 208 de la presente Ley. f) Vencido el plazo para presentación de pruebas de reciente obtención, el Superintendente Tributario General dictará la Resolución conforme establecen los Artículos 210 al 212 de este Código”*. De la anterior disposición, interesa al objeto de controversia, que concluido el periodo probatorio, solo para pruebas de reciente obtención de 10 días, se debe emitir resolución conforme disponen los arts. 210 a 212 del Código Tributario. Ahora bien, el citado arts. 210 establece la posibilidad de presentar alegatos, entendiéndose dentro de los 20 días siguientes a la conclusión del



término probatorio, y que se tiene 40 días para emitir resolución a la conclusión del término probatorio. Añadiendo a lo ya expuesto, es necesario también referirse a la forma de cómputos de plazos, en ese objetivo se tiene el art. 206 del Código Tributario que dispone los plazos administrativos para la prosecución de los recursos administrativos, se computarán en días hábiles mientras no excedan 10 días, y siendo más se computarán corridos.

- b) En el caso de autos, se tiene que el decreto de radicatoria fue notificado el 8 de septiembre de 2010, debiendo computarse el término para interponer prueba de reciente obtención, en días hábiles al tratarse de un plazo de 10 días, hasta el 22 de septiembre del 2010 (art. 206 del Código Tributario); concluido el término probatorio conforme al art. 210. III del Código Tributario, se debía emitir resolución en el plazo de 40 días, que para el caso concluía el 1 de noviembre del 2010, haciendo un cómputo de días corridos de acuerdo al art. 206 del Código Tributario, y que la Resolución de Recurso Jerárquico fue emitida en 15 de octubre del 2010, es decir dentro de plazo.

En conclusión, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0423/2010 de 15 de octubre del 2010 (impugnada), fue emitida dentro del plazo de Ley al concluir los 40 días luego de la conclusión del periodo probatorio de 10 días, el 1 de noviembre de 2010, conforme al cómputo de plazos del art. 206 del Código Tributario y por consiguiente no es aplicable al caso el art. 67. II de la Ley del Procedimiento.


**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 declara **IMPROBADA** la demanda de fs. 361 a 368 interpuesta por el Banco BISA S.A. y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo contra Autoridad General de Impugnación Tributaria, en relación los puntos de controversia referidos a: **1.** Si la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010 fue emitida fuera de plazo, con el efecto nulidad de ésta; **2.** Si la notificación en secretaría con el proveído N° 24-0021-2010 de 19 de febrero de 2010 a una persona diferente al representante legal y que no consta como agente de retención, es válida; y **4.** Si el 17 de agosto de 2010, venció el plazo para que se pronuncie el Recurso Jerárquico interpuestos el 17 de mayo de 2010, habiendo operado lo dispuesto en el art. 67. II de la Ley del Procedimiento Administrativo; y **PROBADA** la demanda de fs. 361 a 368 con relación al punto de controversia **3.** referido a: *“Si la no presentación de las rectificatorias para la interposición de la acción de repetición prevista en el art. 6 de la RND 10-0044-05, pueden afectar el derecho de fondo para rechazar la acción de repetición”*, en consecuencia se deja sin efecto el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0423/2010 de 15 de octubre del 2010, e igualmente quedan sin efecto la Resolución ARIT-LPZ/RA 0274/2010 de 2 de agosto de 2010 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, y la Resolución Administrativa N° 23-0036-2010 de 12 de abril de 2010 dictada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, y modulando los efectos de la presente resolución,

la Autoridad Administrativa Tributaria y los demandantes, en sujeción a la presente Sentencia deberán realizar los ajustes, correcciones y presentación de documentación necesaria para dar curso a la acción de repetición, solo de las cuentas autorizadas para exención tributaria.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

**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**

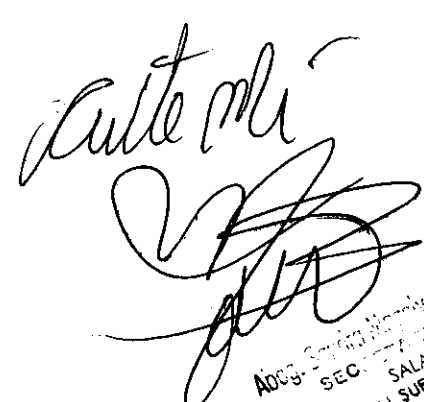
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

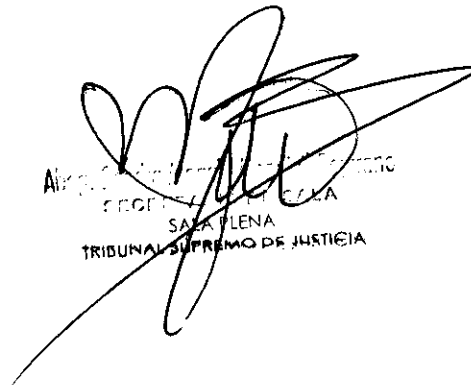
  
Adolfo Sánchez Mamani  
SEC. SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

CELEBRACIÓN... 2015.....  
SENTENCIA N° 556... FECHA 7 DE DICIEMBRE..  
LIBRO DE FUNDAMENTOS DE RAZÓN N°... 1/2015.....  
MARITZA SONTUBA JUANIQUINA  
VOTO DISIDENTE: .....



Alfredo C. ...  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

