



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 105/16-07/06/16

H.R. N° 2570-09/06/16

7-06-16

8:30

SALA PLENA

17

SENTENCIA: 586/2015.
FECHA: Sucre, 10 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 146/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Boliviana CIACRUZ Seguros y Reaseguros
 contra la Autoridad General de Impugnación
 Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Jorge Isaac von Borries Méndez.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo, interpuesto por La BOLIVIANA CIACRUZ DE SEGUROS Y REASEGUROS S.A., representada por Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 106 a 111, que impugna la **Resolución de Recurso Jerárquico N° 0600/2010, de 31 de diciembre y el Auto Motivado N° 0007/2011, de 18 de enero**, ambas emitidas por la AGIT, contestación de fs. 145 a 148, réplica de fs. 152 a 153, dúplica de fs. 160 a 161, los antecedentes administrativos y;

CONSIDERANDO I: Que la entidad actora en su escrito de demanda, desarrolla los siguientes antecedentes:

Que La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., el 22 de abril de 2010, se apersonó a la Administración Tributaria, solicitando en la vía administrativa *repetición de los montos indebidamente pagados por concepto de RC-IVA*, por la suma de Bs. 580.697,51; situación que -presuntamente- se habría originado en la incorrecta interpretación del art. 19 inc. c) de la Ley N° 843, el cual taxativamente excluye el pago del RC-IVA para los dividendos.

Que La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., en la gestión 2006 obtuvo una utilidad bruta de Bs.14.147.198 y luego de las respectivas reducciones, se identificó un dividendo por pagar de Bs.4.466.903,62 *sobre los cuales indebidamente la Compañía realizó la retención del 13 % por RC-IVA, que alcanzó a la suma de Bs.580.697,51*; empozada al fisco el 23 de abril de 2007, mediante declaración jurada F.94, versión 1 con número de Orden 2930546290.

Que amparado en la RND 10-0044-05, presentó la solicitud de rectificación de declaración jurada del formulario 94, el 21 de abril de 2010, con la finalidad de acreditar el pago de lo indebido. Posteriormente, *"en el entendido que se encontraba en curso la aprobación de la declaración jurada rectificatoria, por escrito de 22 de abril de 2010 se activó la acción de repetición"*.

Que el 30 de junio de 2010 se notificó a la empresa actora con la Resolución Administrativa N° 23-0055-2010 que dispuso el rechazo de la

Acción de Repetición, “por no haber cumplido con los requisitos exigidos para el respaldo de la misma, entre los cuales se observa la ausencia de la declaración jurada rectificatoria del formulario N° 94 (RC-IVA), por el periodo 03/2007.

Que en contra de esa decisión se interpuso Recurso de Alzada, resuelto por Resolución N° 0420/2010, que dispuso anular la Resolución Administrativa N° 23-0055-2010, hasta que la Administración Tributaria revise la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada respectiva.

Que la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por la AGIT, quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico 0600/2010, disponiendo “Revocar totalmente la resolución N° 0420/2010”, consiguientemente se mantuvo firme y subsistente la R.A. N° 23-0055-2010.

Que en virtud de esos antecedentes la empresa actora, argumenta que la AGIT confundió los procedimientos de rectificación y acción de repetición, desconociendo el principio de legalidad, para sin fundamento alguno al sostener que “...la presentación de la rectificación de forma previa a la acción de repetición es un requisito sine qua non cuando el pago en exceso surja de ajustes en la liquidación de impuesto...”, asumiendo que ambos actos administrativos son independientes, lo que no es correcto, y por el contrario *estos pueden ser consecuentes en el entendido que debe concluir primero la rectificación para iniciarse la acción de repetición.*

Que en el caso de autos la entidad actora, presentó ante la Administración Tributaria su solicitud de rectificación y al día siguiente activó ante la misma instancia administrativa y dentro el plazo previsto por ley la solicitud de repetición, consiguientemente lo que corresponde es que la Autoridad Tributaria, previo a pronunciarse a la pretensión de repetición, debe esperar a que se concluya la solicitud de rectificación, situación que es responsabilidad de la Administración Tributaria y no del impetrante, como erróneamente manifestó la AGIT.

Que si bien la RND N° 10.0044.05 – cuyo incumplimiento sustenta el rechazo de la acción de repetición-, se dicta en ejercicio de las facultades previstas en el art. 64 de la Ley N° 2492 que faculta a las Administraciones Tributarias a dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias, no deben olvidarse que las normas de carácter administrativo no pueden modificarse, ampliarse o suprimir el alcance de la ley regulada, en este caso el establecer como requisito previo para inicio de la acción de repetición, la existencia de una declaración jurada rectificatoria **aprobada por la administración**, condicionada al desarrollo de procedimientos internos que sólo dependen del ente recaudador, limita lo previsto en el artículo 122 de la Ley 2492, al crear requisitos no previstos en la Ley.

Que con estos argumentos, pide que este Tribunal declare probada la demanda en todas sus partes, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0600/2010 y el Auto Motivado AGIT-RJ 007/2011, actuaciones ambas dictadas por la AGIT.



La referida demanda se admitió mediante decreto de fs. 114, tramitándose la misma como contencioso administrativo de derecho.

CONSIDERANDO II. Que por escrito de fs. 145 a 148, el representante legal de la AGIT, responde negativamente a la demanda en los siguientes términos:

Que si bien Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A. presentó el 20 de abril de 2010 a hrs. 15:49 el proyecto de rectificación del Formulario 94, no obstante dicho proyecto de rectificatoria no equivale a la rectificación de la declaración jurada en sí, consiguientemente la tramitación de esta pretensión debió ser realizada conforme los arts. 78.II de la Ley N° 2492 (CTB) y 28.II del D.S. N° 27310 (RCTB), es decir que debió contar con la Resolución Administrativa de Aceptación de la Rectificatoria emitida por la Administración Tributaria a momento de la presentación de la acción de repetición, situación que en el presente caso no ocurrió, además que la acción de repetición y la rectificación de la declaración jurada son dos procedimientos distintos que la Ley N° 2492 otorga al sujeto pasivo para que pueda hacer valer sus derechos ante la Administración Tributaria y si bien el art. 122 de la Ley 2492 no establece de manera expresa que la rectificación de la declaración jurada sea un requisito previo para la tramitación de la acción de repetición, tampoco la prohíbe, por lo que tal como dispone el art. 28.III del D.S. N° 27310 dichos procedimientos pueden ser consecuentes, en el entendido que debe concluir primero la rectificación para iniciarse la acción de repetición.

Que en mérito a estos argumentos, pide se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0600/2010 y el Auto Motivado Complementario N° 0007/2011.

Cursa de fs. 152 a 153 el escrito de réplica, de fs. 160 a 161 la respectiva dúplica, emitiéndose la resolución de fs. 163 quedando la causa para emisión de sentencia.

CONSIDERANDO III: Que en mérito a todo lo manifestado, este Tribunal Supremo de Justicia, previo a resolver la presente controversia, asume necesario precisar lo siguiente:

1. Que se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente causa, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características del juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad, sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa, definición esta que tiene plena concordancia con el principio de "control judicial", previsto en el art. 4 inc. i) de la Ley N° 2341, que dispone: "*El Poder Judicial, controla la actividad de la Administración Pública, conforme a la Constitución Política del Estado y las normas legales aplicables*".

2. Que en autos, la controversia expuesta por la entidad demandante se resume en que la Resolución de Recurso Jerárquico –presuntamente- de manera incorrecta y contrario a derecho habría asumido que el acto de rectificación y de repetición son independientes entre sí, por consiguiente, a tiempo de activar el procedimiento previsto en el art. 122 del CTB, debe adjuntarse el documento de rectificación de declaración jurada, en calidad de respaldo a su pretensión y que el omitir esta situación, implicaría el rechazo de la solicitud.

3. Que luego de conocidos y analizados los antecedentes cursantes en el expediente y los dos anexos, revisada la normativa legal vigente, este Tribunal argumenta y fundamenta su decisión en los siguientes términos:

3.1. La Ley N° 2492 (CTB) en su artículo 121 ha conceptualizado la “Acción de Repetición”, en los siguientes términos: “...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” (Textual). La Acción de Repetición en el ámbito tributario se constituye en un **remedio jurídico que permite restituir lo indebidamente pagado**, se funda en el principio de justicia, así como el Estado ésta plenamente facultado a exigir en el ejercicio de su poder de imperio que el contribuyente pague sus tributos, con los cuales se permite la sostenibilidad de las cargas y fines del Estado, también tiene el deber de restituir al contribuyente los pagos que hubiera recibido y que en su naturaleza carezcan de esencia tributaria.

3.2. La Acción de Repetición, por disposición del CTB, se la efectiviza **mediante un procedimiento administrativo y no judicial**, debiendo el interesado presentar por escrito a la Administración Tributaria su solicitud de repetición, explicando y fundamentado su pretensión, **adjuntando a este escrito “la documentación que la respalde”**, -conforme dispone el art. 122.I del CTB-, esto significa que el contribuyente debe adjuntar un documento idóneo que establezca el monto que debe devolver la Administración Tributaria al contribuyente por concepto de un tributo indebidamente pagado.

Cumplidos estos requisitos de admisibilidad, la Administración Tributaria, dentro los cuarenta y cinco días posteriores a la solicitud de repetición, mediante Resolución Administrativa, dispondrá el rechazo o la aceptación total o parcial de la solicitud de repetición.

3.3. Es evidente que el art. 122.I del CTB no individualiza o identifica cual sería el documento de respaldo que debiera adjuntarse a la solicitud de repetición, no obstante aplicando la interpretación sistemática y advertidos de la naturaleza de lo pretendido, este documento es *la Declaración Jurada Rectificatoria* que sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican, conforme lo previsto en el art. 78.II de la Ley N° 2492, en virtud a que imperativamente el contribuyente a tiempo de realizar el pago de un determinado tributo debió acreditar esta situación vía una Declaración Jurada con todos los efectos previsto por el art. 78.I del CTB, si posteriormente el contribuyente advirtió que hizo un pago indebido, debe tramitar ante la Administración Tributaria la *Rectificación de la referida*



Declaración Jurada, documento que evidenciará objetivamente el monto indebidamente pagado, previa la verificación de la Administración Tributaria.

La Acción de Repetición por disposición del art. 124 del CTB, prescribe a los tres años, computables a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.

3.4. Con la finalidad de complementar todo lo manifestado, se precisar que el art. 74 numeral 1 del CTB, respecto **a los procedimientos tributarios administrativos** refiere: “...se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa”

3.5. Que contrastando todo lo manifestado, con los antecedentes cursantes en los anexos y el expediente, se acreditó:

a) Que La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A. **el 21 de abril de 2010**, solicitó a la Administración Tributaria de La Paz “Rectificatoria de Declaración Jurada”, escrito que cursa de fs. 54 a 56 del anexo 2 y en el que el contribuyente informa que **el 23 de abril de 2007**, mediante *declaración jurada, Formulario 94.1, con número de Orden 2930546290, pagó Bs.580.697,51 por concepto del RC-IVA que no debía.*

b) Que al día siguiente; es decir, **el 22 de abril de 2010** el contribuyente por escrito de fs. 1 a 4 del anexo 1, presentó ante la Administración Tributaria de La Paz su Acción de Repetición y en el otrosí informó a la Administración Tributaria, que el 21 de abril de 2010 presentó su solicitud de Rectificación de Declaración Jurada. Finalmente en el otrosí primero comunicó que adjunta el proyecto de Declaración Jurada, Formulario 604.

c) Que la Administración Tributaria de La Paz, mediante Resolución Administrativa N° 23-0055-2010 de 23 de junio de 2010 cursante de fs. 1 a 4 del anexo 2 **rechazó la Acción de Repetición**, manifestando que el contribuyente no cumplió con el requisito esencial previsto en el art. 122.I del CTB y R.N.D. N° 10-044-05, que es adjuntar la Declaración Jurada Rectificatoria.

3.6. Que ante ese contexto procesal, este Tribunal concluye que la Acción de Repetición fue presentada por el contribuyente a la Administración Tributaria de La Paz, en vigencia del plazo previsto por el art. 124 del CTB; es decir dentro los tres años, computables a partir del pago -presuntamente- indebido que hizo respecto al RC-IVA.

Respecto a la Declaración Jurada Rectificada que no adjuntó el contribuyente a su Acción de Repetición, consideramos pertinente acudir al principio de informalismo y el Impulso de Oficio u Oficiosidad, ambos previstos en la Ley 2341, aplicables al caso de autos por previsión del art. 74 núm. 1 de la Ley 2492.

El principio de informalismo, en el ámbito procesal administrativo implica que si el impetrante incumple con un deber formal, *la administración debe optar por la solución que sea más favorable para el interesado*, ello no implica resolver el fondo de la pretensión, toda vez que se trata de una omisión formal y no sustancial. Respecto al principio de oficiosidad, implica que la autoridad administrativa debe asumir de oficio determinados recaudos conducentes a lograr una justa, legal y correcta solución de la controversia o pretensión.

En el caso de autos, el contribuyente acreditó documentalmente que la Rectificación de Declaración Jurada, estaba en trámite, por ende en espera de una respuesta, cuando presentó la Acción de Repetición. A ello se suma que ambos trámites administrativos fueron presentados ante la misma Administración Tributaria de La Paz.

El art. 122.I de la Ley 2492, es taxativo a tiempo de precisar que la aceptación total o parcial o el rechazo de la Acción de Repetición dependerá, entre otras cosas del contenido del documento de Rectificación de la Declaración Jurada, consiguientemente ambos actos administrativos son conexos y cronológicamente, el contribuyente debería obtener primero su rectificación de Declaración Jurada y posteriormente interponer la acción de repetición.

No obstante una norma jurídica contiene disposiciones generales y abstractas mismas que se concretizan o materializan a tiempo de aplicar esta norma jurídica a un caso concreto, desde este punto de vista, este Tribunal no puede soslayar que la Acción de Repetición se presentó un día antes que prescriba la misma y para esa fecha, el contribuyente ya habría solicitado la Rectificación de Declaración Jurada, misma que debía ser resuelta por la Administración Tributaria, no dependiendo esta situación del contribuyente que la solicitó.

El art. 122.I del CTB y ninguna otra norma jurídica vigente de igual o mayor jerarquía normativa, taxativamente dispone que si a la Acción de Repetición no se adjunta la Rectificación de la Declaración Jurada, concluida, ello implicará rechazo de la misma, consiguientemente, al haber acreditado –reiteramos- el contribuyente que activó oportunamente ante la Administración Tributaria, tanto la solicitud de rectificación de declaración jurada como la acción de repetición, en mérito los principios de informalismo y oficiosidad, antes explicados, sumados al de legalidad y resultados previstos en el art. 232 de la Constitución Política del Estado, aplicables a la Administración Pública, lo que correspondía era que la Administración Tributaria, en virtud al principio de Unidad y Cooperación instruya a la Unidad respectiva que es parte de la Administración Tributaria, dé respuesta oportuna a la solicitud de Rectificación de la Declaración Jurada a objeto de resolver posteriormente conforme a derecho la viabilidad o no de la Acción de Repetición. A consecuencia de este análisis jurídico, se modifica el criterio asumido en la Sentencia N° 008/2013 de 5 de marzo, emitido por la Sala Plena de este Tribunal, respecto al alcance del art. 122.I del Código Tributario Boliviano y su vinculación con relación a la solicitud del contribuyente de la acción de repetición sin haber adjuntado la respectiva Declaración Jurada



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 148/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Rectificatoria, no obstante haber presentado la misma dentro el plazo previsto por Ley.

En virtud de todo lo argumentado y fundamentado, se acreditó que la AGIT a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0600/2010 y el Auto Motivado AGIT-RJ 007/2011, incurrió en una errónea interpretación y aplicación, al caso concreto, del art. 122.I del CTB y demás normativa legal, pertinente, correspondiendo corregir esta situación vía control judicial.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, en única instancia declara **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 106 a 111, dejando sin efecto legal alguno la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0600/2010, de 31 de diciembre, cursante de fs. 90 a 104 y el Auto Motivado AGIT-RJ 0007/2011 de 18 de enero cursante de fs. 87 a 89, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada N° 0420/2010 de 18 de octubre, cursante de fs. 75 a 79, del anexo 2, que dispuso anular la Resolución Administrativa N° 23-0055-2010, hasta que la Administración Tributaria, revise la solicitud de rectificación de la declaración jurada presentada.

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca, Antonio Guido Campero Segovia y Maritza Suntura Juaniquina por emitir votos disidentes.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Meza Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marces Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Mercedes Nava Durán
DE JEFATURA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTION: 2015

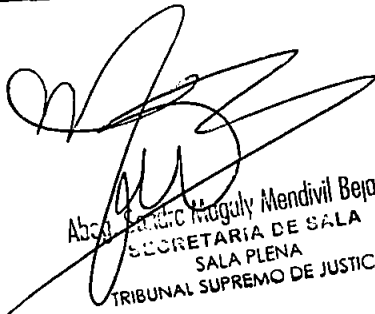
SENTENCIA N° 586... FECHA 10 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 11/2015

Dr. Pastor S. Mamani Vilca

Dr. Antonio G. Campora Sorens

VOTO DISIDENTE: Dr. Martha Santiva



Abdo Sánchez Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA