



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 090/16 - 13/05/16

R.R. N° 2190 - 18/05/16

13-05-16

SALA PLENA

17:03

9

SENTENCIA: 628/2015.
FECHA: Sucre, 10 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 141/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 45, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0587/2010 de 27 de diciembre del 2010, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 80 a 88; réplica de fs. 87 a 88; duplica de fs. 92 a 93 y antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO I: Que Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. representada por Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0587/2010 de 27 de diciembre de 2010, con los siguientes fundamentos:

1. El 16 de abril de 2010 el demandante se apersonó a la Administración Tributaria, solicitando se declare el derecho de los socios de la Empresa Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. a la repetición de los montos indebidamente pagados por el concepto de Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) por la suma de Bs. 429.647, toda vez que conforme a las normas vigentes, así como la documentación remitida, dicho pago se originó en la incorrecta interpretación sobre el alcance del art. 19 inc. c) de la Ley N° 843. En ese sentido, como fundamento de la repetición solicitada, se tiene que Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. como resultado del ejercicio de la gestión 2006, obtuvo una utilidad bruta de Bs. 8.571.328, que luego del pago del 25% del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, se contabilizó una utilidad neta de Bs. 7.108.539 que fue distribuida de la siguiente forma: se efectuó una reserva legal de Bs. 355.426,97 quedando un saldo de Bs. 6.753.112,48 que fue nuevamente distribuido entre los socios: a) Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, quien obtuvo un dividendo de Bs. 3.092.925,51 sobre el que se pagó indebidamente el 13 % del RC-IVA que alcanzó a Bs. 402.080,32; b) Gonzalo D. Bedoya Diez de Medina obtuvo como dividendo la suma de Bs. 106.023,87 sobre los cuales se retuvo indebidamente la suma de Bs. 13.783,10 por concepto de RC-IVA; y c) Rigoberto Alberto Bedoya Diez de Medina

quien obtuvo como dividendo el monto de Bs. 106.023,87 sobre los cuales se retuvo indebidamente la suma de Bs. 13.783,10 por concepto de RC-IVA. Presentada la acción de repetición, el 23 de junio de 2010, se notificó a la empresa demandante con la Resolución Administrativa N° 23-0050-2010 que dispuso el rechazo de la acción de repetición, e interpuesto el Recurso de Alzada este resolvió anular obrados; empero la resolución de recurso de jerárquico dispuso revocar totalmente la resolución de recurso de alzada.

2. **Sobre la confusión de los procedimientos de rectificación y acción de repetición.** Se afirma en la resolución de recurso jerárquico en el punto vii, que la presentación de la rectificación de forma previa a la acción de repetición, es un requisito *sine qua non* y se deduce que la acción de repetición y la rectificación de la declaración jurada, son dos procedimientos distintos, y por último la Autoridad General de Impugnación Tributaria asevera que si bien la resolución de recurso de alzada consideró el art. 6 de la RND 10-0044-05, no tomó en cuenta que en el presente caso la rectificación fue iniciada formalmente el 19 de abril de 2010, es decir de manera posterior a la acción de repetición. Al respecto es importante anotar que el razonamiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria parte de un error, porque de los antecedentes administrativos se evidencia que el 16 de abril de 2010, se solicitó la aprobación de la Declaración Jurada rectificatoria, formulario 94 con N° de trámite 21104292. Ahora bien, partiendo del anterior hecho, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no puede dirimir un conflicto señalando que: *"...sí 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. II del DS N° 27310 dichos procedimientos pueden ser consecuentes, en el entendido de que debe concluir primero la rectificación para iniciarse la acción de repetición..."*. En este caso se deja el principio básico tanto para el Derecho Tributario como para el Derecho Administrativo, que es el principio de legalidad, toda vez que si se reconoce que la Ley no establece de manera expresa que la rectificación de las declaraciones juradas sean un requisito previo para la tramitación de la acción de repetición, no se puede recurrir al argumento de que la ley tampoco prohíbe que se deba concluir primero la rectificación para iniciarse la acción de repetición y que el procedimiento de rectificación y el de repetición pueden ser procedimientos consecuentes, esto porque dicho razonamiento se constituye en una relativización inaceptable de un principio fundamental, en mérito al cual se entiende que la Ley es el único instrumento mediante el cual se puede establecer requisitos que implican en esencia restringir derechos reconocidos por ella. Asimismo, la última instancia de revisión administrativa no puede formular razonamientos dubitativos, ya que los procedimientos que son parte del conflicto, la rectificación y repetición son o no son consecuentes y lo que corresponde aclarar es en qué casos lo son y en cuales no lo son y; consecuentemente, identificar el objeto de conflicto, pero en el caso particular deja en incertidumbre completa.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 141/2011. Contencioso Administrativo.- Zurich
Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General
de Impugnación Tributaria.

Corresponde denotar que el art. 122. I de la Ley N° 2492 establece como único requisito para la procedencia de la acción de repetición, que el directo interesado adjunte la documentación que respalde la misma, independientemente de que el procedimiento de repetición requiera la aprobación de una declaración ratificatoria, se reitera que el procedimiento iniciado puede requerir para ser operativo de la rectificación de declaraciones juradas, pero de ninguna manera esta rectificación puede constituirse en un requisito previo para la inexistencia o rechazo de la acción.

3. El pago de la suma cuya repetición se pretende, se debe a un error en la interpretación de la norma, por lo que no existió hecho generador alguno que justifique la negativa a la repetición y que constituye una apropiación indebida del patrimonio de los contribuyentes y que además se debe señalar que el procedimiento de rectificación tarda más de un año y que a la fecha la Administración Tributaria no se pronunció sobre la solicitud de rectificación, aspecto que justifica con mayor razón para sostener que la ley no contempló como requisito esencial para la procedencia de la acción de repetición de la aprobación de las declaraciones ratificatorias.
4. Es importante resaltar que si bien la RND N° 10.0044.05, cuyo cumplimiento sustenta el rechazo de la acción de repetición, más no hay que olvidarse que las normas de carácter administrativo, no pueden suprimir, modificar, ampliar o suprimir, el alcance de la ley regulada, en este caso, el establecer como requisito previo para el inicio de la acción de repetición, la existencia de una declaración ratificatoria aprobada, la cual condiciona el desarrollo de procedimientos y limita lo previstos en el art. 122 de la Ley N° 2492 al crear requisitos previos no previstos en la Ley, vulnerando el principio de supremacía legal al partir del cual se garantiza el estado de derecho y conlleven a la pérdida del derecho a la acción de repetición.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 15 de abril de 2011 (fs. 48) y corrida traslado a Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes argumentos:

1. La acción de repetición es aquel procedimiento especial que pueden utilizar pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario, conforme establece el art. 121 de la Ley N° 2492. La Administración Tributaria, en uso de su facultad normativa emitió la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre de 2005, que reglamenta el procedimiento para la restitución de pagos indebidos o en exceso norma administrativa que en su art. 6 señala que: *“ solo cuando el pago en exceso surja de ajustes en la liquidación de impuestos, 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 art. 28 del D.S. 27310 de 9 de enero de 2004 y otras disposiciones reglamentarias”.

2. En el caso se tiene que el sujeto pasivo observando los arts. 122 de la Ley N° 2492 y 8. II de la RND 10-0044-05, adjuntó a su solicitud la documentación de respaldo, entre la que cursa la impresión de la Declaración Jurada vía internet del Form. 604 correspondiente al Régimen Complementario del IVA – Retenciones del periodo marzo 2007, el mismo que fue recepcionado en el sistema el 16 de abril de 2010, empero este proyecto de rectificatorio no equivale a la rectificación de la declaración jurada en sí exigida en el art. 6 de la RND 10-0044-05 por cuanto tratándose de una rectificatoria cuyo efecto es la disminución del saldo a favor del Fisco su tramitación debió realizarse conforme los arts. 78. II de la Ley N° 2492 y 28. II del DS N° 27310, es decir debió contar con la Resolución Administrativa de aceptación Rectificatoria emitida por la Administración Tributaria a momento de la presentación de la acción de repetición, situación que no ocurrió, además que la acción de repetición y la rectificación de la declaración jurada son 2 procedimientos distintos, y si bien el art. 122 de la Ley N° 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 lo prohíbe, por lo que tal como dispone el art. 28. II del DS N° 27310, dichos procedimientos pueden ser consecuentes, en el entendido de que debe concluir primero la rectificación para iniciarse la acción de repetición.
3. Por otro lado, de acuerdo con la impresión del proyecto de rectificación recepcionado el 16 de abril de 2010 a hrs. 14:33 y la acción de repetición recepcionada en la misma fecha a hrs. 18:30, se entendería que el proyecto de rectificación fue el primero en ingresar al sistema informático de la Administración Tributaria, empero la solicitud de rectificación con los fundamentos de hecho y derecho, solo fueron expuestos en el memorial de 19 de abril de 2010, situación que demuestra el hecho que al momento del inicio de la acción de repetición, el sujeto pasivo no contaba con la Resolución Administrativa de aprobación de rectificatoria, incumpliendo lo dispuesto en el art. 61 de la RND 10-0044-05.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado 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 el objeto de la controversia se circunscribe a determinar: *“Si la acción de repetición de Zurich Boliviana Seguros Personales S.A correspondiente al Régimen Complementario del IVA – Retenciones del periodo marzo 2007, requería o no de una resolución administrativa de aprobación de la declaración rectificatoria conforme, para ser aceptada o rechazada”.*

Que una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensa formuladas por las partes en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 141/2011. Contencioso Administrativo.- Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- 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 DS N° 27310, al reglamentar el art. 121 del Código Tributario sólo hace referencia a que la acción de repetición comprende los tributos, intereses y multas pagadas indebidamente o en exceso, y que la acción de repetición debe ser resuelta por la Administración Tributaria en término de 45 días computables del siguiente día hábil de la presentación de la documentación requerida.
- b) En el caso de autos, no se puede dejar de mencionar que la presente demanda contencioso administrativa interpuesta por Zurich Boliviana Seguros Personales S.A., tiene su origen en la Resolución Administrativa N° 23-0050-2010 de 11 de junio de 2010 que rechaza la acción de repetición interpuesta por el contribuyente Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. fundada en que se incumplió el art. 6 de la RND 10.0044.05 de 9 de diciembre de 2005, al no presentar la rectificatoria del Form. 94 período marzo 2007, aprobada con anterioridad a la solicitud de acción de repetición.
- c) Con el anterior antecedente y que 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 0587/2010 de 27 de diciembre del 2010 para revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0408/2010 de 11 de octubre de 2010, y mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 23-0050-2010 de 11 de junio de 2010 de rechazo de la acción de repetición, se debe inexcusablemente examinar dicha norma; con ese objetivo se tiene que 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 sólo se refiere a los 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 pago indebido, por concepto de Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) por la suma de Bs. 429.647 por distribución de dividendos,

que no está gravado por el RC-IVA al tenor del art. 19 inc. c) de la Ley N° 843, configurándose el pago indebido de tributos, que no es necesaria 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) Se debe señalar expresamente que la presente sentencia con la motivación expuesta anteriormente, cambia la línea jurisprudencial dispuesta en la Sentencia N° 009/2013 de 5 de marzo de 2013, realizando una interpretación gramatical y sistemática con mayor profundidad, y no solo de la revisión de formalidades para conceder la acción de repetición; y que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0408/2010 de 11 de octubre de 2010, aunque con otros fundamentos anuló la Resolución Administrativa N° 23-0050-2010 de 11 de junio de 2010 para que se pueda dar curso a la acción de repetición interpuesta.

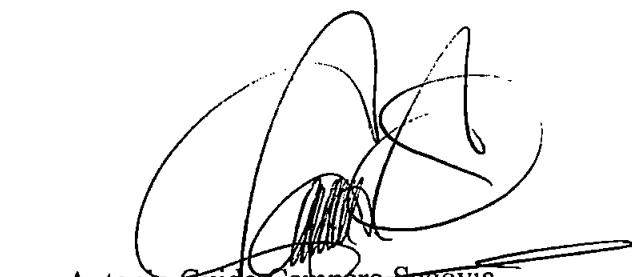
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 45, interpuesta por Zurich Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0587/2010 de 27 de diciembre del 2010 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y queda firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0408/2010 de 11 de octubre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz; y modulando los efectos de la presente sentencia, la Administración Tributaria luego de la revisión de la documentación presentada y pedida documentación complementaria si correspondiere, deberá conceder la acción de repetición.

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano 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.


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 141/2011. Contencioso Administrativo.- Zurich
Boliviana Seguros Personales S.A. contra la Autoridad General
de Impugnación Tributaria.

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Nórka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: ...	2015.....
SENTENCIA Nº ..	6.28... FECHA 10 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ..	1/2015.....
Dr. Pastor S. Mamani Villca	
Dr. Jorge I. van Cerrros Mordez	
VOTO DISIDENTE: Dr. Gonzalo H. Martorello Z.	
Dra. Maritza Surtwa S.	

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