



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 148/2014.  
FECHA: Sucre, 8 de agosto de 2014  
EXPEDIENTE N°: 712/2012.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).  
MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Villa

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 20, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 de agosto; la providencia de admisión de la demanda de fs. 22; el memorial de apersonamiento y contestación de la representante legal de la AGIT Julia Susana Ríos Laguna de fs. 44 a 46; el memorial de apersonamiento y réplica del nuevo representante legal de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN de fs. 50; memorial de dúplica de fs. 54; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0467-12 de 10 de octubre de 2012, María Gutiérrez León, en representación legal de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, mediante memorial de fs. 18 a 20, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 de agosto, con el que fue notificado el 13 de agosto del mismo año, como efecto del Recurso de Alzada que interpuso el contribuyente "Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca" (DELA Chuquisaca), recurso que impugnó la Resolución Sancionatoria N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2011, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

1.- En uso de sus facultades conferidas por los arts. 66 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) y 17 de la resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, generó Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre/2008, en contra de los contribuyente denominados Agentes de Retención que incurrieron en contravención por incumplimiento en consolidar la información electrónica de sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" y remitirlos mensualmente al SIN mediante el sitio Web ([www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo)) o

Informe 40/15 de 06/08/2015  
H. O. N. 12910 de 10/08/2015

6-111-15  
13:00

OL  
50



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 712/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

presentarla en medio magnético, contravención tipificada en el núm. 4.3 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07 y RND N° 10-0029-05.

Manifiesta que en base a lo descrito, el contribuyente Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, de acuerdo a la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones tenía en su planilla de haberes correspondiente al período fiscal **junio/2008**, dependientes con ingresos mayor a los 7.000.- Bs., por lo que se encontraba obligado a la presentación de la información mediante Software RC-IVA (Da Vinci), información que debió ser presentada en el SIN en la misma fecha de presentación de sus Declaraciones Juradas (DDJJ) del RC-IVA Agente de Retención, de acuerdo a la terminación del último dígito de su Número de Identificación Tributaria (NIT). Refiere que, ante su incumplimiento el contribuyente fue sometido a Sumario Contravencional conforme lo establecido en el art. 168 de la Ley N° 2492, en ejecución del procedimiento, los descargos presentados por la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca a través de su representante legal Víctor Hugo Ramón Escobar, no fueron considerados válidos, por lo que la Administración Tributaria (AT) concluyó en determinar la conducta del contribuyente como contravención por incumplimiento a deberes formales y mediante Resolución Sancionatoria N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2011, le impuso una multa de UFV's 5.000.-

2.- Con relación a la **resolución impugnada**, manifiesta que el contribuyente reclamó la aplicación del art. 2° del Decreto Supremo (DS) N° 21531, referido al tratamiento de los organismos internacionales que le exime la obligación de informar mediante el módulo RC-IVA (Da Vinci), toda vez que sus dependientes tendrían que cumplir sus obligaciones tributarias en forma directa, refiere la AT que éste fue el único reclamo presentado por el contribuyente DELA Chuquisaca, contrariamente la AGIT en su resolución resolvió más allá de lo que el contribuyente reclamó, generando inseguridad jurídica y limitando la facultad sancionadora del SIN.

Considera que el contribuyente DELA Chuquisaca en función al conjunto de la normativas expuesta en el AISC N° 1179203520, tenía la obligación de consolidar la planilla respectiva aún cuando no se hubiera presentado facturas de descargo por los dependientes, toda vez que técnicamente el software esta habilitado para consolidar la información al margen de que el dependiente haya o no presentado facturas de descargo a su RC-IVA. Consiguientemente afirma que, al haberse constatado en planillas la existencia de dependientes con sueldos mayor a los 7.000 Bs., el Agente de Retención -DELA Chuquisaca- se encontraba obligada a la presentación del software RC-IVA (Da Vinci), informando la retención efectuada y pagada en el formulario correspondiente.

En base a lo expuesto la AT manifiesta que, la AGIT asumió un entendimiento descontextualizado de la RND N° 10-0029-05, que no puede constituirse en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 712/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

fundamento válido para revocar la Resolución Sancionatoria que fue emitida en apego a las disposiciones legales vigentes. Con estos argumentos, la entidad demandante solicita resolución declarando probada la demanda, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 agosto, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resoluciones Sancionatorias N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2011.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 22, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Julia Susana Ríos Laguna en su condición de Directora Ejecutiva de la AGIT, contesta negativamente por memorial presentado el 7 de marzo de 2007 cursante a fs. 44 a 46 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos técnico-jurídicos sólidos, añadiendo que:

1.- Si bien es cierto que el sujeto pasivo, en principio afirmó que no le correspondía ser multado por aplicación del art. 2 del DS 21531 referente a organismos internacionales, también expuso que sus dependientes efectúan el pago de sus impuestos en forma independiente, cumpliendo de ésta forma sus obligaciones tributarias asumidas a momento de obtener su NIT, por lo que no les correspondía seguir presentando DDJJ o información estando el NIT inactivo, al efecto acompañó como prueba, el Form. 610 RC-IVA trimestral con Número de Orden 8680983073 correspondiente a su dependiente Marcelo Javier Amaya Encinas, demostrando de esta forma que el personal observado tienen la calidad de contribuyentes directos.

Menciona que en el presente caso se evidenció que el personal contratado realizó sus declaraciones como independientes, por lo que el contribuyente DELA Chuquisaca no recibió información de sus dependientes en los términos establecidos por el art. 3 de la RND N° 10-0029-05, por lo tanto, pese a que DELA Chuquisaca mantuvo en sus planillas a dependientes con sueldos superiores a los 7.000.- Bs., sus funcionarios no presentaron la información necesaria en medio electrónico utilizando el software (Da Vinci), lo que le eximió de la obligación de presentar información alguna al respecto, consiguientemente no se generó el incumplimiento del deber formal por ése concepto y en ése contexto la AGIT dispuso dejar sin efecto la multa de 5.000 UFV's dispuesto en la Resolución Sancionatoria N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2001.

2.- Con relación a que el software RC-IVA (Da Vinci) está técnicamente diseñada para consolidar la información, al margen de que el dependiente haya o no presentado facturas de descargo a su RC-IVA, aclara que esta observación es un nuevo elemento que no fue planteado por la AT en la tramitación del recurso de alzada, ni en el recurso jerárquico, por lo que considera se vulneró el principio de congruencia previsto en el art. 211.I de la Ley N° 3092.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 712/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Con estos argumentos, solicita se declare improbadamente la demanda por carecer de sustento jurídico-tributario y estar la resolución impugnada emitida acorde a lo establecido en la normativa legal vigente y no existir agravio ni lesión de derechos.

**CONSIDERANDO III:** Por la naturaleza del proceso 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 fase administrativa se agotó con la resolución del Recurso Jerárquico; corresponde a éste Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Que la Gerencia Distrital de Chuquisaca de Impuestos Nacionales, acusa que la Superintendencia Tributaria General, al dictar la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ/0618/2012, actúa de manera *ultra petita* y revoca totalmente la Resolución del Recurso de Alzada dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria al considerar que la AT no observó el principio de tipicidad.

Establecida así la problemática planteada en la demanda contencioso administrativa, se debe realizar las siguientes puntualizaciones respecto a los datos procesales, así como de los Anexos de fs. 1 a 95, Anexos de fs. 1 a 198 y Anexo de fs. 199 a 229, y se llega a las siguientes conclusiones:

1.- Con la finalidad de tener una noción clara de los antecedentes que se suscitaron y motivaron la presente demanda, es conveniente inicialmente presentar un sumario de los hechos:

Como efecto del incumplimiento en la presentación de información a través del "software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", correspondiente al período fiscal junio/2008, la Administración Tributaria emitió Auto Inicial de Sumarios Contravencional N° 1197203520 de 8 de agosto de 2011, en contra del contribuyente Secretaría de Promoción DEIA Chuquisaca, por incumplimiento al Deber Formal de información, previsto en el art. 4° de la RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, sujeto a la sanción establecida en el punto 4.3 del núm. 4 del Anexo A de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, la misma que asciende a 5.000.- UFV's.; en base al Informe Final CITE: SIN/GDCH/DF/AISC/INF/1030/2011 de 18 de octubre, la AT emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2011, que resolvió sancionar al contribuyente DEIA Chuquisaca con la multa de 5.000 UFV's por el período incumplido, por haber incurrido en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención".



Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

Exp. 712/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Esta resolución dio origen al Recurso de Alzada, formulado por el contribuyente DELA Chuquisaca, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0070/2012 de 20 de abril, pronunciada por la ARIT (fs. 130-139; del Anexo de fs. 1-198), que con los argumentos contenidos en el recurso, resolvió confirmar las Resoluciones Sancionatorias. Ante éste hecho; DELA Chuquisaca interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 de agosto (fs. 212-25; del Anexo de fs. 199-229), pronunciada por la AGIT, que resolvió revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0070/2012 de 20 de abril, dejando sin efecto legal alguno la multa interpuesta por la Resolución Sancionatoria N° 18-000389-11 de 27 de octubre de 2011.

En ese contexto, se tiene que el empleador "Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca" fue sancionado por la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca con 5.000.-UFV's por incumplimiento al deber formal según lo dispuesto por los artículos 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10.0029.05. Al respecto es necesario efectuar las siguientes precisiones de la norma aplicable al caso concreto.

El 14 de septiembre de 2005 mediante la Resolución Normativa de Directorio 10.0029.05, se reglamentó el uso del Software RC-IVA (Da Vinci) tanto para los sujetos pasivos del impuesto en relación de dependencia como para los Agentes de Retención. Es así que en su art. 2 <sup>de la norma</sup> con relación a los dependientes, se aprobó el Software RC-IVA Da Vinci para el registro del detalle de información presentada al Agente de Retención, para imputar como pago a cuenta y posteriormente pueda ser consolidada esa información declarada por los dependientes y a su vez generar la planilla tributaria. Caso contrario, es decir de producirse el incumplimiento al deber formal se impondrá sanción de UFV's 5.000.- conforme establece el arts. 162 de la Ley N° 2492, 5 de la RND 10-0029-05 y núm. 4. 3 del Anexo A de la RDN 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004.

Específicamente, respecto a las obligaciones de los Agentes de Retención o Empleadores, el art. 2. II de la RDN 10-0029-05 refiere "que se aprueba el software RC-IVA Da Vinci con el propósito de que los empleadores consoliden la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa, así como la generación de planilla tributaria". El art. 3 señala que "Los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs.7.000.- que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA deberán presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en medio electrónico utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes..."; finalmente el art. 4 refiere que "Los empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Agente de Retención y remitirla mensualmente a Impuestos Nacionales, mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de Impuestos Nacionales o presentando el



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 712/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

*Órgano Judicial*

*medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción en la misma fecha de presentación del formulario 98”.*

Ahora bien, de la normativa citada es evidente que la conducta del Agente de Retención, para que se constituya en incumplimiento del deber formal, tiene que existir el dependiente que presente facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, hecho que es voluntario y depende exclusivamente del deseo de imputar como pago a cuenta del RC-IVA, la alícuota del IVA contenida en esa presentación de los referidos documentos fiscales, ahí nace la obligación del empleador de consolidar la información que le fue remitida, para posteriormente enviarla -de forma mensual- a través de los medios y en los plazos estipulados en la RND 10.0029.05. Empero, de la revisión de los antecedentes del proceso, la conducta descrita en el art. 4 de la RND, atribuida a la Secretaría DELA no se configura por la inexistencia de información para consolidar y remitir. Además, la misma no puede configurar la contravención sancionada al sujeto pasivo, toda vez que en la normativa analizada no está expresamente señalado que el Agente de Retención esté obligado a remitir información referente a la no presentación de facturas de los dependientes; por el contrario en el supuesto de que no deseen imputar crédito fiscal se procederá a la retención correspondiente, misma que se deposita a la cuenta del SIN.

Siendo aplicable la sanción cuando el empleador omitiere remitir dicha información que ha sido presentada oportunamente por el dependiente, es decir la información existe. Es por ello que este Tribunal considera que no corresponde imponer sanción a una conducta que no se encuentra expresamente tipificada como contravención, caso contrario estaríamos frente a un caso de atipicidad como correctamente lo ha entendido la AGIT en la resolución impugnada. Toda vez, que lo señalado tiene su fundamento en el principio de legalidad que refiere: “Las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables” de la Ley de Procedimiento Administrativo en su art. 72.

Bajo ese entendido, la conducta de la Secretaría DELA Chuquisaca no se subsume a la contravención de incumplimiento a deberes formales establecidos en la Ley N° 2492 de su art. 162.

En autos, de la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 de agosto y, en especial, del contenido del punto IV. 3 fundamentación técnico-jurídica del Considerando IV, se advierte que la instancia Jerárquica, en ejercicio de sus facultades y competencias sometió su criterio plasmado en dicha Resolución de Recurso Jerárquico a las normas legales adjetivas aplicables, cuando se pronunció sobre todos los motivos en que se fundó su decisión a fs. 170 a 192 del Anexo, presentado por Dela Chuquisaca, obrando en el marco de los arts. 198 y 211 del Código Tributario



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Boliviano, relativo a los agravios acusados, en lo que respecta a la aplicación del art. 2 del DS N° 21531 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, refiriendo la calidad del personal contratado; las citadas denuncias tienen relación con los fundamentos plasmados en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0618/2012, toda vez que bajo los subtítulos “Fundamentos Jurídicos” y “Fundamentos Técnicos”, determina la calidad institucional de la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca, de la cual resalta que si bien presentó como prueba, fotocopias legalizadas de los Convenios entre el Estado Plurinacional de Bolivia y el Reino de Dinamarca, no se acreditó que los mismos hayan sido ratificados ante la instancia Legislativa boliviana, por lo cual no constituye fuente de derecho tributario conforme señala el art. 5 de la Ley N° 2492.

Por lo expuesto, el análisis precedente permite concluir que en la actuación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no se encuentra vulneración a norma que amerite dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada en la presente demanda contencioso administrativa, (máxime si se demostró que el personal observado de la “Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca” tributa el RC-IVA como personas independientes;) ante esta situación, corresponde desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 18 a 20) en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0615/2012 de 3 de agosto.

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

No suscriben los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia y Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

6-11-15  
18:02

CM  
50

### VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia del Exp. 712/2012 que declara **IMPROBADA** la demanda de la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

#### 1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría de los miembros del Tribunal Supremo de Justicia en el presente proceso contencioso administrativo, seguidamente se expone los fundamentos jurídicos de la posición disidente:

1. En el presente caso existen 2 pretensiones y precisamente la pretensión referida a: *"Si existe o no un entendimiento descontextualizado de la Resolución Normativa de Directorio N° 19-0029-05 por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria"* o que parece también como *"Si existe una interpretación diversa de los art. 3 y 4 Resolución Normativa de Directorio N° 19-0029-05 por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria"*, es la que no es resuelta en el presente proceso, por consiguiente se estaría ingresando en una incongruencia omisiva, es decir que no se está resolviendo una de las pretensiones interpuestas por la parte demandante conforme señala la Sentencia Constitucional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010 que señala: *"... en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa"*.
2. Por lo anteriormente señalado y al evidenciar que el presente caso existe incongruencia omisiva, la magistrada que disiente presenta su voto disidente a la Sentencia que emite Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

#### 2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera contrariamente al fallo de la Sentencia que se disiente, que se debe resolver también la pretensión antes señala, y que no infringe el principio de congruencia en su forma de omisiva.

Sucre, septiembre del año 2014

