



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 15/13 de 20/08/15
H.R. N° 2233 de 20/08/15

CA
AP

SALA PLENA

19

SENTENCIA: 149/2014.
FECHA: Sucre, 8 de agosto de 2014
EXPEDIENTE N°: 708/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

PRIMERA MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Duran
SEGUNDO MAGISTRADO RELATOR: Jorge I. von Borries Méndez

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

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 20, impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2012 de 3 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 44 a 46; réplica de fs. 50; dúplica de fs. 54 y Decreto de Autos para Sentencia de fs. 56.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales representada por María Gutiérrez Alcón, en el plazo previsto por el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo dejar sin efecto la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2012 de 3 agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y en consecuencia quede firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0038311 de 27 de octubre de 2011, bajo los siguientes fundamentos:

1. En el ejercicio de las facultades conferidas por el art. 66 de la Ley 2492 Código Tributario y cumpliendo lo establecido en el art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, se emitió Auto Inicial de Sumario Contravencional correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2008 a los contribuyentes denominados Agentes de Retención que incurrieron en contravención por incumplimiento en consolidar la información electrónica de sus dependientes, no utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de retención y ni remitir información al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web (www.impuestos.gob.bo) de Impuestos Nacionales o presentarla en medio magnético en la respectiva Gerencia Distrital de su Jurisdicción, en la misma fecha de presentación del formulario 98, contravención tipificada en el numeral



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

4. 3 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-04 de 14 de diciembre de 2007 y según lo dispuesto por la RND N° 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005.
2. El contribuyente Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca con NIT 136227029 conforme la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones, tiene en su planilla del período fiscal de mayo de 2008, dependientes con ingresos mayores a 7.000.- Bolivianos, por lo que se encontraba obligado a presentar la información a través del Software RC-IVA (Da Vinci). La falta de esta información constituye incumplimiento a deber formal establecido en el art. 160 núm. 5 y 162. I de la Ley 2492 Código Tributario, concordante con el art. 40 del Decreto Supremo 27310.
3. El Auto Inicial de Sumario Contravencional, fue generado en fecha 8 de agosto de 2011 y notificado el 23 de septiembre del mismo año al representante legal del contribuyente "Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca", otorgando 20 días para presentar descargos, mismos que fueron presentados el 13 de octubre de 2011, empero no fueron considerados válidos en sujeción a lo establecido en el párrafo I del art. 162 de la Ley 2492 Código Tributario y arts. 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, manteniéndose inalterable la sanción, sobre esa base se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-000383-11 de 27 octubre de 2011, mediante el cual se impuso la multa de UFV's 5.000.
4. La Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0609/2012 de 3 de agosto de 2012, cuestiona que el procedimiento sancionatorio no consideró que la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, no tenía obligación de remitir información debido a que sus dependientes no le proporcionaron esta información. La Autoridad General de Impugnación Tributaria, basa su decisión en el entendido que la obligación de remitir información del Agente de Información cesa cuando los dependientes no le presentan las facturas correspondientes, es decir, tal circunstancia exime a la entidad de su obligación de información, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci).
5. La no exigibilidad de remitir información mediante el módulo RC-IVA (Da Vinci), ya que sus dependientes tendrían que cumplir sus obligaciones tributarias en forma directa, fue el único reclamo que realizó la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, a través del Recurso de Alzada, habiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitido resolución *ultra petita* procediendo a considerar ese reclamo contrariamente al principio de congruencia, no le competía y ese actuar genera inseguridad jurídica.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

6. La Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, en función al conjunto normativo expuesto en Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179203519, tenía la obligación de consolidar en la planilla respectiva la información, presentadas o no las facturas de descargo, por parte del dependiente, técnicamente el software está habilitado para consolidar la información al margen de que el dependiente haya o no presentado facturas de descargo al RC-IVA.
7. Por lo manifestado y según se puede advertir, la Resolución Jerárquica que es objeto de la presente demanda se apoya en un entendimiento descontextualizado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, lo cual de ninguna manera puede constituirse en un fundamento válido para dejar sin efecto resoluciones sancionatorias emitidas en estricto apego a las disposiciones legales en vigencia.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 15 de noviembre de 2012 (fs. 22) y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda negativamente (fs. 44 a 46), solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2012 de 3 agosto de 2012, con los siguientes fundamentos:

1. Si bien es cierto que el empleador, en principio afirmó que no le corresponde ser multado en aplicación del art. 2 del DS N° 21531, referido a organismos internacionales, también expuso que sus dependientes efectúan el pago de sus impuestos en forma independiente, habiendo cumplido sus obligaciones asumidas al obtener el NIT, por lo que no le corresponde que siga presentando declaraciones juradas o remita información cuando el NIT está inactivado, adjuntando Formulario 610 RC-IVA trimestral con Número de Orden 8680983073 correspondiente a su empleado Marcelo Javier Aramayo Encinas, como prueba de que el personal observado por sus sueldos tienen la calidad de contribuyentes directos.
2. En ese sentido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, procedió a efectuar el análisis sobre la calidad de los dependientes del sujeto pasivo, situación que de ninguna forma se puede considerar *ultra petita*, como erróneamente lo asevera la Administración Tributaria.
3. Siendo que el procedimiento y acto sancionatorio se fundamenta en el contenido del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00929-05, que reglamenta el uso del Software RC-IVA(Da Vinci), para sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado RC-IVA en relación de dependencia, así como los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

empleadores o Agentes de Retención del citado impuesto, quienes deberán consolidar y enviar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci), Agentes de Retención. En el presente caso se evidenció que el personal contratado, realizó sus declaraciones como independientes, por lo que queda claro que la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca no pudo consolidarla ni remitir mensualmente información de personal independiente, por lo tanto no se generó el incumplimiento del deber formal por este concepto. En ese contexto dispuso dejar sin efecto legal la multa de 5.000 UFV's impuesta en la Resolución Sancionatoria N° 18-000383-11 de 27 de octubre de 2011.

4. En cuanto a que el Software RC-IVA (Da Vinci) está técnicamente diseñado para consolidar la información al margen de que el dependiente haya o no presentado facturas de descargo, este elemento constituye un nuevo argumento que no fue planteado por la Administración Tributaria en la tramitación del recurso de alzada ni Jerárquico vulnerando el principio de congruencia previsto en el art. 211. I de la Ley N° 3092, aclarando que conforme el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, la obligación del empleador es consolidar y enviar la información presentada por sus dependientes, en efecto cuando sus dependientes no presentan información no cuentan con información que consolidar, mucho menos enviar al SIN, en consecuencia no nace obligación alguna que deba cumplir.

CONSIDERANDO III: Que habiéndose hecho uso del derecho de réplica a fs. 50 y dúplica a fs. 54 previstos en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del citado cuerpo legal.

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

Establecido así el objeto de la controversia planteado en la demanda contencioso administrativa, se debe realizar las siguientes puntualizaciones: De la revisión de antecedentes administrativos (Anexo1, fs. 2) se evidencia que el 8 de agosto de 2011, la Administración Tributaria de Chuquisaca, instruye Auto Inicial de Sumario Contravencional contra la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, haciéndole conocer que por información evacuada por las Administradoras de Fondos de Pensiones, mantiene en su planilla de mayo de 2008, dependientes con sueldo mayor a Bs. 7.000.-, en

C. W.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

consecuencia se encontraba obligada a presentar la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención hasta junio de 2008, juntamente con la declaración jurada del RC-IVA, haciéndole saber que incumplió con la presentación de dicha información, incumplimiento de deber formal establecido en el art. 162 de la Ley N° 2492 (Código Tributario) concordante con el art. 40 del DS N° 27310, cuya sanción asciende a 5.000.-UFV's de conformidad al punto 4. 3 del numeral 4 de Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, concediéndole 20 días para cancelar dicho monto o en su caso presentar descargos.

El 13 de octubre de 2011, la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca, presentó los siguientes documentos como descargos: Convenio Marco sobre Cooperación al Desarrollo entre el Gobierno de Bolivia y el Reino de Dinamarca; Convenio Gubernamental APSA II; Informe de Auditoria de la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca gestión 2006; Carta de baja de NIT de la Oficina DELA Chuquisaca gestión 2006, e Inhabilitación de NIT, señalando que inició sus funciones en base al Convenio de Términos y Procedimiento de Cooperación entre Bolivia y Dinamarca suscrito en 1996 sobre apoyo programático al sector agropecuario y que a partir del 1 de julio del año 2005, como un programa de la Embajada de Dinamarca financiando totalmente con recursos de donación y que conforme el art. 2 del DS 21531 del Reglamento del RC-IVA, el personal local contratado cumplió sus obligaciones tributarias como contribuyentes independientes; por otro lado, señaló que su NIT solo estuvo vigente por el lapso de 6 meses y que en fecha 6 de julio de 2006, se solicitó la inhabilitación del mismo, por lo que los meses observados de la gestión 2008 el NIT se encontraba inactivo y su personal cumplía sus obligaciones tributarias trimestralmente en forma directa, habiendo adjuntado en instancia dealzada los citados formularios 610 a fs. 63 a 76 de obrados (Anexo 2).

Los anteriores descargos fueron considerados no válidos por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, en sujeción del art. 162 de la Ley N° 2492 y art. 4 y 5 de la R.N.D. 10-0029-05, y en consecuencia en fecha 27 de octubre de 2011, se emitió Resolución Sancionatoria N° 18-000383-11 manteniéndose inalterable la sanción por 5.000.-UFV's., Resolución que fue recurrida a través del Recurso de Alzada que confirmó Resolución Sancionatoria, y esta a su vez fue recurrida en Recurso Jerárquico que revocó totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la sanción de 5.000.-UFV's.

Relacionados los hechos suscitados en sede administrativa, se destaca que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ingresó a considerar la atipicidad de la contravención de consolidar y enviar la información electrónica, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) en atención a que la Administración Tributaria, sancionó indebidamente a la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, por el incumplimiento de ese deber formal, habiendo corroborado que mediante formulario 610 de RC-IVA trimestral

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

con Números de Orden, 8677278798, 8682685869, 8680983073, 8673921286, 8677278798 y 8685477681 cursantes a fs. 63 a 76 de antecedentes administrativos (Anexo 2), presentado por la citada Secretaría, mismos que se encuentran en la Base de Datos Corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales, certificada mediante Cite: SIN/GNGRE/DNECC/NOT/2456/2012, de 30 de julio de 2012 por la Administración Tributaria cursante a fs. 201 de antecedentes administrativos (Anexo 3), correspondiente a los funcionarios Félix López Aguilar y Marcelo Javier Amaya Encinas, cumplieron con su obligación tributaria respecto al RC-IVA como personal independiente; que al no haber recibido información alguna la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca no se cumplió el precepto establecido en el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, en consecuencia tampoco se incurrió en incumplimiento de deber formal, habiendo dejado sin efecto la sanción impuesta.

En ese sentido, 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 empleador, 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 debe depositar a la cuenta del SIN, situación que no se da en el caso de autos, precisamente porque en los hechos, los trabajadores contribuyeron de manera directa.

Siendo aplicable la sanción cuando el empleador omitiere remitir dicha información que hubiere sido presentada oportunamente por el dependiente, es decir si la información existiere. 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

art. 72. Bajo este entendido, la conducta de Secretaría DELA Chuquisaca no se subsume a la contravención de incumplimiento a deberes formales establecidos en la Ley 2492 de su art. 162.

En autos, de la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2012 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 a las normas legales adjetivas aplicables, cuando se pronunció sobre todos los motivos en que se fundó su decisión obrando en el marco de los arts. 198 y 211 del Código Tributario, 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.

Cabe acotar a lo ya razonado, que Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente el principio de oficialidad o de impulsión de oficio previsto en el art. 200 núm. 1 del Código Tributario que determina que: *“La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”*. Refuerza este criterio, la Sentencia Constitucional N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, que ha establecido que en todo proceso jurisdiccional o de otra instancia debe prevalecer el principio de verdad material, previsto en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado, que implica la prevalencia del derecho material o sustancial sobre el formal con el objeto de la resolución de fondo de las problemáticas sometidas a su jurisdicción.

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 “Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca” tributó 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 por el artículo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 708/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

10.I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 18 a 20), en la que impugna la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2012 de 3 de agosto de 2012.

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

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Duran Primera Relatora, quien apoya la parte resolutive de la sentencia, aunque con razonamiento distinto en cuanto a los fundamentos de la resolución, conforme al voto fundamentado adjunto. Asimismo, no suscriben los Magistrados Antonio Guido Campero y Norka Natalia Mercado Guzmán, por ser de votos disidentes.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Pastor Segundo Mamani Villeta
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN:	2012
SENTENCIA N° ...	149
FECHA ...	8/08/2014
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	01/2014
VOTO DISIDENTE:	3 Antonio Guido Campero Norka Natalia Mercado Guzmán

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

VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia del Exp. 708/2012 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

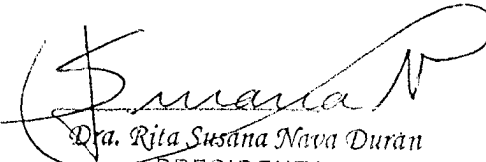
Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría de los miembros del Tribunal Supremo de Justicia en el presente proceso contencioso administrativo, seguidamente se expone los fundamentos jurídicos de la posición disidente:

1. En el presente caso existen 2 pretensiones, la pretensión referida a: *“la Gerencia Distrital de Chuquisaca de Impuestos Nacionales, acusa que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al dictar la Resolución Jerárquica N° AGIT -RJ/0618/2012, actúa de manera ultra petita y revoca totalmente la Resolución de Recurso de Alzada dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria, al considerar que la Administración tributaria no observó el principio de tipicidad”, y que “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”* este y último punto es el que no es resuelto 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. Se debe aclarar también que en el proyecto inicial del presente caso, en que la suscrita fue primera relatora se habían resuelto dos puntos de controversia que sin embargo no mereció el apoyo respectivo por los miembros del Tribunal, en ese sentido y en atención al principio de congruencia se debe resolver todas las pretensiones demandadas.
3. 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, 8 Agosto del año 2014


Dra. Rita Susana Nava Durán
PRESIDENTA
SALA CIVIL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

VOTO DISIDENTE

La suscrita Magistrada fundamenta su voto disidente con el proyecto de resolución presentado por la Magistrada Relatora, con los siguientes fundamentos:

El acto administrativo impugnado en este proceso, emerge de la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0609/2012 de 3 de agosto de 2012, de revocar la Resolución de Alzada y dejar sin efecto la multa.

La controversia radica en que la administración tributaria disiente del criterio aplicado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con respecto al alcance de los artículos 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05.

Al respecto resulta necesario efectuar las siguientes precisiones:

1. Que el artículo 162 del Código Tributario, establece: I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde Cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.-UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.
2. Por otra parte, el artículo 1 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, señala que dicha normativa tiene por objeto reglamentar el uso del software RC-IVA (Da Vinci), por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en relación de dependencia, así como por los Agentes de Retención del citado impuesto.
3. El artículo 4 de la cita Resolución Normativa de Directorio, impone a los **empleadores o Agentes de Retención** el deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando en Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio web (www.impuestos.gob.bo) o presentar el medio magnético respectivo, en la misma fecha de presentación del formulario del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.
4. Seguidamente el artículo 5 establece que los Agentes de Retención que incumplan con lo dispuesto precedentemente, serán sancionados conforme establece el artículo 162 de la Ley 2492 y el Anexo Inciso A), Numeral 4. Subnumeral 4.3 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004.

5. En ese orden, el artículo 22 del Código Tributario, expresa que es sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario y las leyes. A su vez, el artículo 25 dispone que el sustituto es la persona natural o jurídica definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones materiales y formales, señalando seguidamente que son sustitutos en calidad de agentes de retención o percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al fisco.
6. Corresponde aclarar que la Sentencia No. 399/2013 de 19 de septiembre de 2013, citada en el proyecto, se refiere a otra situación, diferente a la presente, nótese que en ese caso el empleador en su calidad de agente de retención cumplió con su obligación de retener el importe RC-IVA, registrando dicha situación en la planilla tributaria, y depositó el monto retenido en la cuenta de la AT, con el razonamiento que si éste no presentó facturas para imputar como pago a cuenta del RC-IVA (acto que se constituye en voluntario), el agente de retención no tenía nada que consolidar al respecto, sino ejercer su obligación de retener el importe, consolidarlo en la planilla y depositarlo, como sucedió en ese caso.
7. En el caso de autos, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir su fallo estableció que la **Secretaría de Promoción Dela Chuquisaca no demostró formar parte de la Embajada Real de Dinamarca o que se encuentra acreditada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores como organismo internacional, que genere convicción sobre la aplicación del artículo 2 del Decreto Supremo 21531**, asimismo analizó la calidad de los dependientes del sujeto pasivo, evidenciando el pago trimestral del RC-IVA de algunos dependientes que cumplieron sus obligaciones como persona natural independiente, indicando que **la obligación de estos funcionarios dependientes que perciben remuneraciones superiores a Bs. 7.000.- era presentar su declaración jurada mensual como personal dependiente**, sin embargo, concluyó que el procedimiento y acto sancionatorio se basó en el artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05, referido a que los empleadores o agentes de retención **deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes**, utilizando el software RC-IVA, y que por tanto la **Secretaría de Promoción Dela Chuquisaca, no se encontraba obligada al cumplimiento de dicha normativa al no existir la información del dependiente.**

Al respecto, corresponde señalar que en los antecedentes administrativos, cursa documentación consistente en papeletas de pago, planillas, retenciones y otros, del personal de la Secretaría de Promoción de Desarrollo Económico Local Agropecuario en Chuquisaca, constando planillas de pago, evidenciándose que el personal trabaja en relación de dependencia con la entidad empleadora, de quien reciben un sueldo o salario mensual, y ésta les retiene los aportes a la Administradora de Fondos de Pensiones, por lo que la condición de la Secretaría

de Promoción Dela Chuquisaca como agente de retención o empleador, surge de esa relación laboral que sostiene con el personal dependiente que percibe un sueldo o salario, quienes al ser sujetos pasivos del RC-IVA por mandato del artículo 19 inciso d) de la Ley No. 843, obligan a su empleador a convertirse en agente de retención, con la obligación de liquidar el gravamen a cada dependiente, determinar los saldos a favor de los mismos, depositar las sumas retenidas en la forma y plazos establecidos por ley; por consiguiente sujeto a la presentación del software RC-IVA, deber que no cumplió por considerar que es un organismo internacional y que sus dependientes tienen la calidad de contribuyentes independientes, sin demostrar dicha condición mediante los elementos probatorios respectivos, por lo que el entendimiento de la AGIT respecto al artículo 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05, resulta incorrecto, habida cuenta que si los dependientes no proporcionaron la información correspondiente, fue precisamente porque su empleador los consideró como independientes, sin advertir que la Secretaría de Promoción de DELA Chuquisaca, por mandato de la ley asumió la condición de agente de retención, en consecuencia la Administración Tributaria aplicó correctamente lo establecido en la citada Resolución Normativa de Directorio, adecuando y subsumiendo el tipo sancionador a la conducta del sujeto pasivo.

Sin embargo, considerando que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, ha sido modificada por Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por la propia Administración Tributaria, determinando modificaciones y complementaciones a los deberes formales y las sanciones a su incumplimiento, estableciendo en el punto 4.9, la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento al deber formal de entregar información a través del módulo Da Vinci RC-IVA para personas jurídicas, sanción que resulta más benigna frente a la establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, por consiguiente en resguardo del principio de favorabilidad debe aplicarse dicha normativa por ser más beneficiosa para el sujeto pasivo, conforme dispone el artículo 150 del Código Tributario Boliviano que señala expresamente: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, **salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable**", disposición legal concordante con el artículo 123 de la Constitución Política del Estado, por lo que opino que debe modificarse la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria, de 5.000 UFV a 3.000 UFV.

En consecuencia, la suscrita Magistrada considera que debe declararse **PROBADA** demanda, con la modificación del monto de la multa establecida en la Resolución Sancionatoria, disminuyendo la sanción de 5.000 UFV a 3.000 UFV, manteniendo en lo demás firme y subsistente la citada Resolución.



Dra. Norka N. Mercado Guzmán
Magistrada T.S.J.

VOTO DISIDENTE

El suscrito Magistrado fundamenta su voto disidente con el proyecto de resolución presentado por el Magistrado Relator, con los siguientes argumentos:

Fundamentación del Voto.-

El objeto de la demanda se circunscribe a dos pretensiones: 1).- Determinar si la resolución de recurso jerárquico resulta ultra petita, vulnera el principio de congruencia y genera inseguridad jurídica, y 2).- Determinar si la resolución impugnada, se apoya en un entendimiento descontextualizado de los artículos 3 y 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05.

1.- con relación al primer punto, corresponde precisar lo siguiente:

- a).- Afirmó que no les corresponde ser multados en aplicación del DS N° 21531, dada la calidad de Organismo Internacional de la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca en virtud a los convenios de cooperación de desarrollo firmados por el Gobierno de Bolivia y el Reino de Dinamarca.
- b).- Que no puede asumir obligaciones tributarias, menos en calidad de sustituto o agente de retención, tomando en cuenta que sus dependientes efectúan el pago de sus impuestos referidos al RC-IVA en forma directa por tener la calidad de contribuyentes independientes, y porque su NIT se encuentra inactivo.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir su fallo, en su fundamentación jurídica, estableció que la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca no demostró formar parte de la Embajada Real de Dinamarca o que se encuentra acreditada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores como organismo internacional, que genere convicción sobre la aplicación del artículo 2 del Decreto Supremo 21531, asimismo analizó la calidad de los dependientes del sujeto pasivo, evidenciando el pago trimestral del RC-IVA correspondiente a Félix López Aguilar, quien cumplió sus obligaciones como persona natural independiente, indicando que la obligación de estos funcionarios dependientes que perciben remuneraciones superiores a Bs. 7.000.- era presentar su declaración jurada mensual como personal dependiente. Argumentos que daban respuesta congruente a la pretensión contenida en el recurso jerárquico interpuesto por la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, relacionados a la afirmación que no les corresponde ser multados en aplicación

del DS N° 21531, dada la calidad de Organismo Internacional y referido al análisis de las obligaciones de los sujetos pasivos del RC-IVA (Da Vinci) dependientes. Sin embargo, en relación a la obligación de los sujetos pasivos designados como agentes de retención, al concluir que la **Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca**, no se encontraba obligada al cumplimiento de dicha normativa al no existir la información del dependiente, ha vulnerado el principio de congruencia en relación al contenido del recurso jerárquico, así como en relación a los actos administrativos efectuados y el contenido del recurso de alzada, dando lugar a un pronunciamiento ultra petita, que atenta contra la seguridad jurídica, al no haber sido objeto de debate, el hecho que los funcionarios dependientes presentaron o no información al agente de retención sobre el *Software RC-IVA (Da Vinci) dependientes* para eximirlo de sus obligaciones tributarias.

2.-Que con relación a la denuncia en sentido de que la resolución jerárquica, se apoya en un entendimiento descontextualizado de los artículos 3 y 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, corresponde partir de las siguientes referencias normativas:

El Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 64 de la Ley 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, con el objeto de reglamentar el uso del denominado “Software RC-IVA (Da Vinci)” por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en relación de dependencia así como de los empleadores o Agentes de Retención, tal como lo prevé el artículo 1 de la citada resolución. En esa comprensión se tiene que:

El artículo 1 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, señala que dicha normativa tiene por objeto reglamentar el uso del software RC-IVA (Da Vinci), por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en relación de dependencia, así como por los Agentes de Retención del citado impuesto.

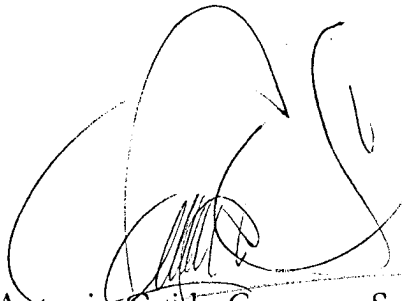
El artículo 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, determina: *“Los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs. 7.000.- que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA deberán presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en medio electrónico utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) dependientes...”*

Por otra parte, el artículo 4 de la referida Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, determina 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) o presentarlo en medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción en la misma fecha de presentación del formulario 98". Seguidamente el artículo 5 establece que: "los Agentes de Retención que incumplan con lo dispuesto precedentemente, serán sancionados conforme establece el artículo 162 de la Ley 2492 y el Anexo Inciso A), Numeral 4. Subnumeral 4.3 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004".

Preceptos que nos permite concluir, que si bien los dependientes que perciben un salario superior a los Bs. 7.000, como sujetos pasivos del impuesto RC-IVA, no están obligados a presentar a su empleador la información para imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA, toda vez que la revelación de dicha información es una potestad que únicamente incumbe a éstos, ello no significa eximir de responsabilidades en cuanto a la obligación que tiene el empleador de cumplir con su rol de agente de retención de sus dependientes. Ahora bien, del contenido normativo señalado y aplicando al caso concreto, corresponde señalar que cursa documentación consistente en papeletas de pago, planillas, retenciones y otros, del personal de la Secretaría de Promoción de Desarrollo Económico Local Agropecuario (DELA) en Chuquisaca, constando la planilla correspondiente al mes de septiembre 2008, evidenciándose que el personal trabaja en relación de dependencia con la entidad empleadora, de quien reciben un sueldo o salario mensual, y ésta les retiene los aportes a la Administradora de Fondos de Pensiones, por lo que la condición de la Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca como agente de retención o empleador, surge de esa relación laboral que sostiene con el personal dependiente que percibe un sueldo o salario, quienes al ser sujetos pasivos del RC-IVA por mandato del artículo 19 inciso d) de la Ley No. 843, obligan a su empleador a convertirse en agente de retención, con la responsabilidad de liquidar el gravamen a cada dependiente, determinar los saldos a favor de los mismos, depositar las sumas retenidas en la forma y plazos establecidos por ley; por consiguiente obligado a la presentación de información sobre el Software RC-IVA dependientes, deber que no cumplió por considerar que es un organismo internacional y que sus dependientes tienen la calidad de contribuyentes independientes, sin demostrar dicha condición mediante los elementos probatorios respectivos, por lo que el entendimiento de la AGIT respecto al artículo 3 y 4 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05, resulta evidentemente descontextualizado, habida cuenta que si los dependientes no proporcionaron la información correspondiente, fue precisamente porque su empleador los consideró como independientes, sin advertir que la Secretaría de Promoción de DELA Chuquisaca, por mandato de la ley asumió la condición de agente de retención, calidad que la obtuvo ipso jure, en consecuencia la Administración Tributaria aplicó correctamente lo establecido en la citada Resolución Normativa de Directorio, adecuando y subsumiendo el tipo sancionador a la

conducta del sujeto pasivo como lo dispone el artículo 22 del Código Tributario Boliviano, al adecuarse la conducta a la previsión legal establecida en el 162 – I del mismo cuerpo normativo. Al respecto, debemos señalar que, se entiende por incumplimiento de deberes formales, como las infracciones predominantemente objetivas, por el cual, en principio, la sola violación de la norma formal, constituye infracción, sin que importe investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes, o si lo hizo por negligencia. Aspecto objetivo que no refuta a probar por parte del sujeto pasivo alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o error de hecho o derecho, a fin de que la infracción no se configure en virtud a elementos subjetivos, aspecto que no fue probado en el presente caso por el sujeto pasivo.



Dr. Antonio Guido Campero Segovia
**MAGISTRADO DEL TRIBUNAL
SUPREMO DE JUSTICIA**

2019.