



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2

GRJ-0028/TRJ-0003/2009

INFORME N° 19/16 (24-01-16)

H.R. N° 499 (03-02-16)

SP 225

SALA PLENA

SENTENCIA: 180/2015.
FECHA: Sucre, 19 de mayo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 290/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: CONSTRUROCA S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

29-01-16
16:23

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa CONSTRUROCA SRL. contra la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0078/2009 de 03 de marzo de 2009.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fojas 116 a 135, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0078/2009 de 03 de marzo de 2009; la respuesta de fs. 181 a 184, réplica y dúplica y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Empresa CONSTRUROCA SRL., representada legalmente por su titular Mario Edo Caetano Junior, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Después de contextualizar el cumplimiento de requisitos para la interposición de la demanda contencioso administrativa e identificar la Resolución Jerárquica y proceso administrativo cuyo control se solicitó en la vía judicial, manifiesta en los hechos que de acuerdo con el Auto de Sumario Contravencional N° 849111003 recibido el 8 de mayo de 2008 se atribuyó a la empresa que representa el haber incumplido el deber formal de información, por no presentar en medio electrónico, al Servicio de Impuestos Nacionales la información Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, de los dependientes de la empresa que contaban con ingresos mensuales mayores a Bs. 7000, por el periodo fiscal octubre 2006, en base a la RND 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005.

En ese sentido, alega que como Agente de Retención cumplió con su obligación y con lo dispuesto por el art. 8 del DS N° 21531; sin embargo, hace una diferenciación entre el Agente de Retención y el Agente de Información, porque no existe designación de la empresa con esa calidad por parte del Servicio de Impuestos Nacionales.

Afirma que la Resolución Sancionatoria N° 144/2008 de 25 de junio de 2008 sancionó la conducta de la empresa con la multa de 5.000 UFV, equivalente a Bs.6.848, ratificándose la sanción en las instancias recursivas de alzada (STR-CBA/0430/2008 de 11 de diciembre de 2008) y jerárquico (STG-RJ/0078/2009 de 3 de marzo de 2009).

Cuestiona que la imputación del incumplimiento al deber formal de información, contiene un error esencial respecto a la naturaleza del supuesto ilícito tributario, al establecer que la "obligación de presentar

Declaraciones Juradas es en realidad una simple obligación de informar cuya multa ante su incumplimiento es de 5000 UFV, siendo superior a la sanción de quien no presenta declaraciones juradas que es de 300 UFV. En ese sentido, afirmó que se trata justamente de la no presentación de declaraciones juradas como las denominó la Ley N° 843 en su art. 32, por lo que no existe razón para sancionar con 5000 UFV por esa conducta.

La supuesta información que no se habría presentado, consiste en la imputación realizada por los dependientes de la empresa (sueldos superiores a Bs.7000) contenida en facturas presentadas como pagos a cuenta del RC - IVA, práctica que mensualmente realizan todos los dependientes adjuntando dichas facturas a sus respectivas Declaraciones Juradas para presentación de notas fiscales contenidas en el Formulario N° 87-1 como se puede verificar en las pruebas presentadas. De esa manera, la Administración Tributaria ha calificado erróneamente la supuesta conducta contraventora al confundir declaraciones juradas con simple información, con el cual se aplicó un llamativo incremento en la multa involucrada ya que de acuerdo con la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0029.05 el incumplimiento se referiría al deber formal de información que está sancionado con 5000 UFV, en cambio y como se presenta en este caso, el supuesto incumplimiento se debería referir al deber formal de presentar declaraciones juradas sancionado con la multa de 300 UFV, dicha confusión lleva una gravedad extrema que afecta el derecho patrimonial de la empresa y es desproporcional debido a que la sanción recibida por diez meses del año 2006 alcanza a 50.000 UFV, más accesorios.

En base a esos fundamentos y luego de citar la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 y sostener la vulneración del principio de legalidad y reserva, la supremacía normativa, al entender que la Resolución Normativa de Directorio no puede estar por encima de la Ley, siendo que su finalidad de acuerdo con el DS N° 26462, parágrafo III. 1. 3 del art. 10, dispone que dichas resoluciones solo deben orientar aspectos reglamentarios.

Ampliando el argumento de que nunca fue designado como Agente de Información, sostiene la vulneración del Código Tributario boliviano art. 71 y 6 del DS N° 27310 y pone como ejemplo la designación en esa calidad que contiene la RND 10.0029.05 en el caso de las AFP's en su art. 7.

Expresa también respecto de la facultad de la Administración Tributaria para tipificar ilícitos tributarios y establecer sanciones, que la Superintendencia omitió pronunciarse sobre esta observación, porque según el CTb en su art. 6 dispone que sólo la Ley puede tipificar ilícitos tributarios y establecer sanciones. Asimismo, sostiene que si existe esa facultad, debería haberse plasmado en el reglamento de la Ley la sanción para cada una de las conductas contraventoras, situación que no se produjo, vulnerándose el principio de legalidad.

En virtud de esos argumentos, a momento de citar la normativa que considera vulnerada por la administración (arts. 6, 8 y 71 del Código Tributario, Ley N° 2166 arts. 4 y 9, DS N° 26462 art. 10, DS N° 27310 arts. 6 y 21, CPE art. 31 y 27), solicita al Tribunal declarar probada la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 290/2009. Contencioso Administrativo.- CONSTRUROCA
S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

demanda y se disponga la revocatoria total de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0078/2009 de 03 de marzo de 2009.

CONSIDERANDO II: Que en contestación a la demanda, por memorial presentado en la Secretaría de Sala Plena de este Tribunal el 19 de noviembre de 2009, que corre de fs. 181 a 184, la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió con el siguiente fundamento:

Señala que el SIN tiene facultad de dictar normas de carácter general, a los efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas. En ese sentido, dictó la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 que establece en su art. 4 que los empleadores Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, o remitir esa información mediante el sitio Web del servicio de impuestos (www.impuestos.gob.bo), o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia GRACO de su jurisdicción en la fecha de presentación del Formulario 98. El hecho de no cumplir esa obligación es objeto de la aplicación del art. 5 de la RND 10-0029-05, que dispuso que los Agentes de Retención que la incumplan, serán sancionados conforme dispone el art. 162 de la Ley N° 2492 y el numeral 4. 3 del Anexo "A" de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004. En ese contexto, sostiene que queda desvirtuada la afirmación contenida en la demanda, respecto que la RND 10.0029-05 solo es aplicable en caso de presentación de declaraciones juradas. Siendo que los arts. 3 y 4 de la referida RND estable procedimiento para que los contribuyentes y los Agentes de Retención utilicen el software Da Vinci, y remitan mensualmente al SIN la información.

Niega que sea necesario conforme afirma la demanda, que la Empresa CONSTRUROCA S.R.L. requiera ser designada como Agente de Información, porque sus obligaciones como Agente de Retención, están claramente establecidas por la norma contenida en el art. 25 num. 2 del Código Tributario, y el art. 8 inc. e) del DS N° 21531, motivo por el cual como Agente de Retención tiene el deber de información y remitir la información de sus dependientes con sueldos superiores a Bs.7.000 de manera directa, y sin designación de ninguna naturaleza.

Con relación a la legalidad del procedimiento sancionador, aclara que el SIN conforme a la norma y el reglamento del Código Tributario Ley N° 2492, puede emitir resoluciones administrativas que contemplen las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de deberes formales, hecho por el que entiende que tampoco existe vulneración del principio de legalidad en este caso.

Asimismo, sostiene no ser evidente la vulneración de los principios de legalidad y reserva, porque como señaló de inicio, las Resoluciones Normativas de Directorio que se aplicaron en este caso, fueron legalmente emitidas, y gozan además de presunción de legalidad. Por otro lado, hace notar que el demandado reconoció el incumplimiento de deberes, cuando solicitó o consideró que la sanción impuesta es desproporcional, argumento que hace presente en la instancia judicial, pero que no fue parte de los antecedentes en sede administrativa, por lo que con esa

precisión, sostiene que no es objeto de pronunciamiento por no corresponder en consecuencia.

Finalmente, expresa que la supuesta imposibilidad de impugnación de las RND 10-0029-05 y RND 10-0021-2004 no es evidente, porque bien podían haberse impugnado conforme la previsión del art. 130 de la Ley N° 2492 en virtud a que son inherentes al RC-IVA en relación de dependencia y a los Agentes de Retención.

Finalmente, en virtud de lo detallado, solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen *que “el procedimiento contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

CONSIDERANDO III: En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal 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 Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece que la controversia radica en determinar si la empresa demandante tenía o no la obligación de informar por los medios establecidos al SIN, respecto de las facturas o descargos de sus dependientes con sueldos superiores a Bs. 7.000. Asimismo, corresponde verificar si como Agente de Retención se encontraba solo sometido al cumplimiento de esa obligación (retención) o en su caso si el deber de informar también le correspondía.

En virtud de que no existe controversia respecto de la secuencia de actos propios del proceso administrativo y de impugnación administrativa expuestos tanto en la demanda como en la contestación, es preciso contrastar los hechos discutidos para resolver la controversia identificada. En ese contexto, se tiene que:

El sistema impositivo estableció mediante normativa especial, procedimientos y actividades ejecutadas por la instancia pública, con la finalidad de garantizar el fin recaudador del Estado; para ello dotó a la administración tributaria la facultad normativa, quedando habilitada para emitir normas administrativas de orden general, a efecto de la aplicación de las normas tributarias, quedando prohibida de ampliar, suprimir o modificar los hechos constitutivos del tributo. En ejercicio de esa facultad, la administración emitió entre muchas otras, las Resoluciones Normativas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y 10-002102994 de 11 de agosto de 2004, que son las que se aplicaron en este caso particular. En ese orden de exposición, se tiene que la RND citada en primeramente, estableció en su art. 4 que *“los Empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web (www.impuestos.gov.bo) de Impuestos Nacionales o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98”*.

El artículo siguiente de la misma resolución normativa, establece que el hecho del incumplimiento de este deber, será sancionado conforme el art. 162 del Código Tributario Ley N° 2492, que establece la posibilidad de aplicar en caso de incumplimiento (conducta contraventora) sanción que irá desde las 50 UFV hasta las 5000 UFV, debiendo establecerse los parámetros de las sanciones mediante norma reglamentaria.

De las citas antes expuestas, resulta no tener ningún sustento lo afirmado por el actor en este caso, porque la facultad normativa del SIN se encuentra plenamente establecida por la norma tributaria, y verificadas las RND citadas, se tiene que éstas no modificaron las condiciones o presupuestos del tributo, lo único que hicieron fue modular y permitir la operatividad de la Ley conforme su objetivo, aspectos inherentes al cumplimiento de la función principal del Servicio de Impuestos Nacionales. En ese sentido, se tiene que la obligación de remitir la información, no requiere ninguna designación formal, pues su cumplimiento es exigible desde el momento de la vigencia de la Resolución Normativa de Directorio que estableció la obligación de informar respecto de las declaraciones de los dependientes del empleador o agente de retención. En suma, se tiene que por el hecho de ser empleador y el presupuesto que contiene la citada RND, el deber de informar le correspondía al ahora demandante de este proceso, resultando inadecuada la distinción que pretende al sostener en la demanda que su deber conforme a Ley es la de actuar como Agente de Retención, siendo que el SIN mediante la RND 10-0029-05 estableció que es obligación, por la sola condición de empleador de CONSTRUROCA SRL., la cual nunca negó en el proceso administrativo y sus etapas de impugnación administrativa, porque en todo momento sostuvo el cumplimiento de la retención que dispone la norma, la cual no es independiente de la obligación de información que establece el art. 4 antes transcrito.

En ese contexto, resulta importante destacar que en el proceso contencioso administrativo no es posible discutir la legalidad o ilegalidad de las normas tributarias, sea que estas emanen de la Ley o de la facultad normativa que ésta le otorga a la Administración Tributaria, siendo aplicable la presunción de la legalidad de la que gozan las normas de nuestro ordenamiento jurídico. Motivo por el que no es evidente la vulneración de los principios de legalidad y reserva alegados por el actor.

Finalmente, en relación al alegato del demandado, que denuncia que la Administración Tributaria hubiera sancionado a la empresa de manera excesiva y desproporcionada, y que el parámetro utilizado para su

establecimiento no emana del reglamento al que refiere el art. 162 de la Ley N° 2341, se tiene que la sanción impuesta tiene como base el art. 40 del DS N° 27310 y la RND 10-0021-04 que estableció el parámetro de las sanciones a ser impuestas por la Administración Tributaria en caso de contravenciones tributarias, regulaciones que como se estableció gozan de presunción de legalidad, por lo que la abstracción que hace el demandado al sostener que ese catálogo o los parámetros para establecer la sanción deben estar en un reglamento no es coherente, porque esa interpretación de la norma en el marco de su texto muerto o su literalidad, no concuerda con el espíritu y la finalidad del derecho, debiendo entenderse que esa reglamentación, puede y debe conforme el art. 40 del DS N° 27310, ser establecida por la Administración Tributaria en el marco de su competencia normativa.

En virtud de lo expresado, se tiene que la Superintendencia Tributaria General y en el proceso administrativo, no se vulneraron los derechos del ahora demandante CONSTRUROCA S.R.L, por lo que en virtud de ello, corresponde negar la pretensión del actor.

Sin embargo, en cumplimiento a la excepción al principio de irretroactividad de la norma, que es aplicable en materia penal, cuando beneficie al imputado, previsto en el art. 123 de la CPE, y en materia tributaria cuando beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable, y 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 RND 10-0037-07, por consiguiente en resguardo del principio de favorabilidad, debe aplicarse la normativa más beneficiosa para el sujeto pasivo, conforme dispone el art. 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*"; por consiguiente se modifica la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria N° 144/2008 de 25 de junio de 2008, de 5.000 UFV a 3.000 UFV.

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 **IMPROBADA** la demanda, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0081/2009 de 3 de marzo de 2009 emitida por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, con la modificación al monto de la sanción mas benigna, establecida por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011.




Estado Plurinacional de Bolivia

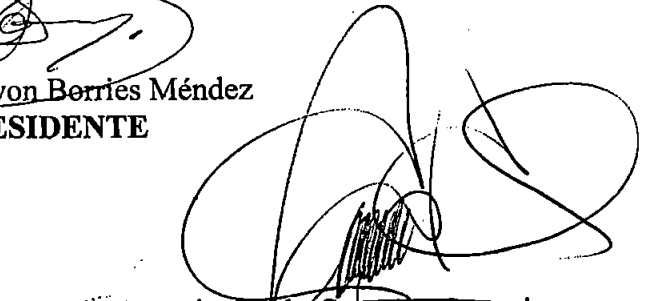
Órgano Judicial

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

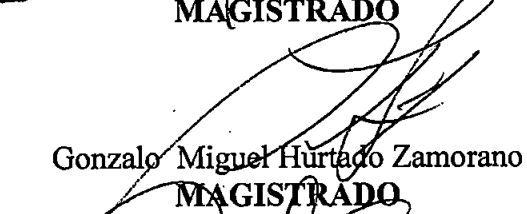
Regístrese, notifíquese y archívese.

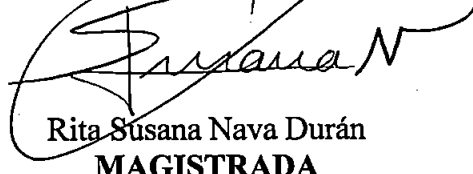

Jorge Isaac von Berries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

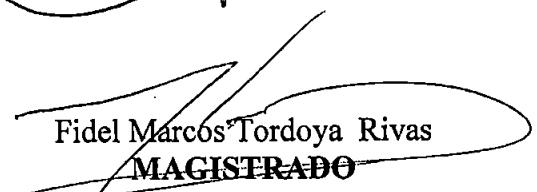

Pastor Segundo Mamani Villea
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



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

| | |
|---|--|
| TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA | |
| GESTIÓN: ... 2015 ... | |
| SENTENCIA N° ... 180 ... FECHA ... 12 de mayo ... | |
| LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ... 12613 ... | |
| <u>Conformer</u> | |
| VOTO DISIDENTE: | |

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