



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

37

INFORME N° 10/2016 (15-01-16)

H.R. N° 299 (10-01-16)

15-01-16

SP 227

GRJ-0039/TRJ-0005/2009

16:40

SALA PLENA

SENTENCIA: 190/2015.
FECHA: Sucre, 19 de mayo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 291/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: CONSTRUROCA S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la empresa Construroca S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, antes Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 117 a 136, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0079/2009 de 03 de marzo de 2009; la respuesta de fojas 183 a 193 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la empresa Construroca S.R.L., representada legalmente por 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, manifestó en los hechos que de acuerdo con el Auto de Sumario Contravencional N° 849110980 se atribuyó a la empresa que representa la conducta de incumplimiento al 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, la imputación realizada por los dependientes de la empresa con ingresos mensuales mayores a Bs. 7000 por el periodo fiscal noviembre de 2006, en base a la RND 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005.

En ese sentido, afirma que como Agente de Retención cumplió con su obligación y el art. 8 del DS N° 21531. Sin embargo, distingue la calidad de Agente de Retención de la de Agente de Información, porque no existe designación de la empresa con esa calidad por parte del SIN.

Afirma que la resolución sancionatoria N° 149/2009 de 25 de junio de 2009, aplicó a la empresa la multa de UFVs 5.000, ratificándose la sanción en las instancias recursivas de alzada y jerárquico.

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" (sic) es en realidad un simple obligación de informar cuyo atractivo es la multa de UFVs 5000, superior a la sanción de quien no presenta declaraciones juradas UFVs 300. En ese sentido, afirmó que se trata de justamente la no presentación de declaraciones juradas como las denominó la Ley N° 843, art. 32, por lo que no existe razón para

sancionar con UFVs 5000 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 UFV 5000; 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 UFVs 300, 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 UFVs 50.000 más accesorios.

En base a esos fundamentos y luego de citar las Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 y sostener la vulneración de los principios de legalidad, 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 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, 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, ya que según el CTb art. 6, sólo la Ley puede tipificar ilícitos tributarios y establecer sanciones. Asimismo, sostuvo que si existe esa facultad, debería plasmarse 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 y la CPE, arts. 31 y 27), solicita declarar probada la demanda y en consecuencia disponer la revocatoria total de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0079/2009 de 3 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 05 de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 291/2009. Contencioso Administrativo.- CONSTRUROCA
S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

diciembre de 2009 que corre de fs. 183 a 193, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, anteriormente a cargo de la Superintendencia Tributaria General, responde con el siguiente fundamento:

Que el SIN tiene la 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 SIN, o presentar en 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 no cumplan esta obligación serán sancionados conforme el art. 162 de la Ley N° 2492 y el numeral 4.3 del Anexo A de la RND 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 declaratorias juradas. Siendo que los arts. 3 y 4 de la referida RND establece el 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 que la empresa Construroca S.R.L. sea designada como Agente de Información expresamente, porque sus obligaciones como Agente de Retención, están claramente establecidas por el art. 25 num. 2 del Código Tributario y el art. 8 inc. e) del DS N° 21531, por lo cual tiene el deber de 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 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 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 invocado 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.

En virtud de lo detallado, solicita declarar improbada la demanda contencioso 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”*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, concluyendo con la resolución del recurso jerárquico.

CONSIDERANDO II: Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece:

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 sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso de autos, la controversia radica en la aplicación de las RND 10-0029-05 y 10-0021-2004 y determinar si la empresa demandante tenía o no la obligación de informar por los medios establecidos por el SIN respecto de las facturas o descargos de sus dependientes con sueldos superiores a siete mil bolivianos. Asimismo, corresponde verificar si como empleador Agente de Retención se encontraba solo sometido al cumplimiento de esa obligación (retención) o 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 en nuestro país, estableció mediante normativa especial Código Tributario boliviano, procedimientos y actividades ejecutadas por la instancia pública con la finalidad de garantizar el fin recaudador del Estado, para ello se dotó a la administración tributaria de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

facultada normativa quedando habilitada en consecuencia a 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 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 primera resolución normativa de directorio citada, 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 los UFVs 50 hasta 5000, 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, pues la facultad normativa del SIN se encuentra plenamente establecida por la norma tributaria y verificadas las RND citadas, se tiene que están 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 SIN. 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 es obligación por la sola condición de empleador que es la que tiene Construroca S.R.L. y que 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, que como se ve en este caso 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 esta 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, para deducir el alegato del demandado respecto de 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 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 literalidad, no concuerda con el espíritu y la finalidad del derecho, debiendo entenderse que esa reglamentación, conforme el DS N° 27310 que estableció en el citado art. 40, sea fijada por la administración tributaria en el marco su competencia normativa.

Sin embargo de lo expuesto, en cumplimiento del art. 150 del citado Código Tributario, el monto de la sanción debe ser modificado por aquel señalado en la normativa contenida en el num. 4.9 del punto 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 (3.000 UFVs), que resulta más favorable al contribuyente.

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/0079/2009 de 3 de marzo de 2009 emitida por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria. Debiendo la Administración Tributaria en ejecución de la sanción, aplicar el importe de la multa conforme a lo dispuesto en la presente Resolución, parte *in fine* del último Considerando.

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

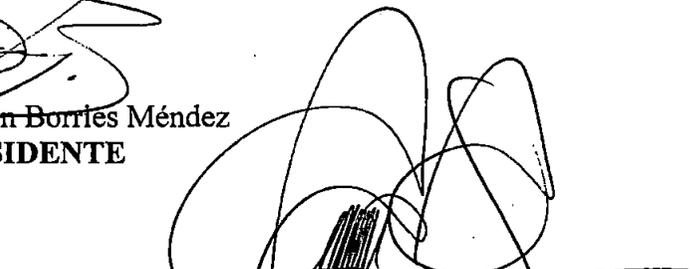
Regístrese, notifíquese y archívese.



Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE



Romulo Calle Mamani
DECANO



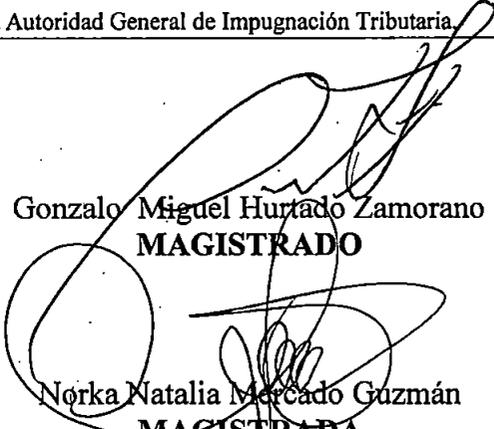
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

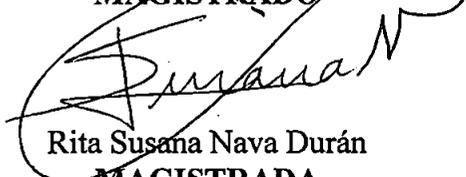


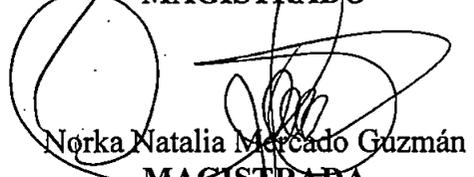
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

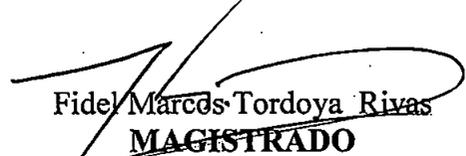

Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

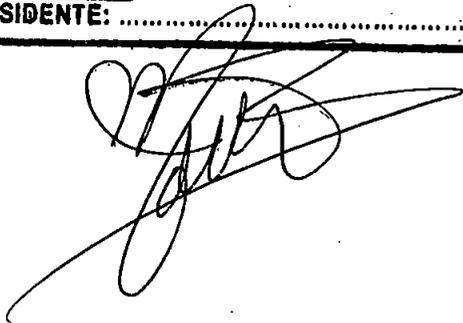

Maritza Suintira Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

ante mí



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN:	2013
SENTENCIA N°	190
FECHA	19 de mayo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	1/2013
<i>Catecma.-</i>	
VOTO DISIDENTE:	



1000

1000