



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 193/2014.
FECHA: Sucre, 15 de septiembre de 2014
EXP. N°: 713/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por María Gutiérrez Alcon en representación de la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0616/2012 de 03 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 41 a 43 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital de la Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por María Gutiérrez Alcon acreditada por Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0467-12 de 12 de octubre de 2012, interpone demanda contenciosa administrativa, conforme establece el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, norma concordante con el art. 74 núm. 2 de la Ley N° 2492, fundamentando su acción en síntesis:

Señala que el Servicio de Impuestos Nacionales en uso de las facultades conferidas por el art. 66 de Ley N° 2492 y cumpliendo lo establecido en el art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, emitió Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre 2008, al contribuyente denominado Agente de Retención (Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca NIT. 136227029) por incumplimiento en consolidar la información electrónica de sus dependientes el "Software RC-IVA(Da-Vinci) Agentes de Retención" y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales. Contribuyente que en sus planillas de haberes correspondiente al periodo fiscal de julio 2008, cuenta con dependientes con ingresos o sueldos brutos mayores a Bs. 7.000 (Siete Mil 00/100 bolivianos) información que debió de ser presentada al Servicio de Impuestos Nacionales en el mes de agosto 2008 en la misma fecha de presentación de la Declaración Jurada de RC-IVA agentes de retención.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

La falta de presentación de información constituye incumplimiento a deber formal establecido en el art. 160 núm. 5 y 162. I de la Ley N° 2492 CTb, concordante con el art. 40 del DS 27310, por lo que se le sancionó con UFV 5.000 (Cinco Mil Unidades a la Vivienda) para personas jurídicas lo determinado por el anexo consolidado art. 4 inc. a) núm. 4.3 de R.N.D. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

Prosigue, señalando que efectuada la valoración de descargos consistentes en Convenios Internacionales República de Bolivia (ahora Estado Plurinacional de Bolivia) y Reino de Dinamarca, convenio apoyo programático al sector agropecuario fase II (APSA), informe de auditoría de Price Waterhouse Coopers gestión 2006, carta de baja de NIT de Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca e inhabilitación/inactivación de NIT; la Administración Tributaria respondió que la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones referente a que los funcionarios Mario Daniel Andía Quiroga, Elvis Luis Ovando Gareca, Marcelo Javier Amaya Encinas, Félix López Aguilar, Víctor Hugo Román, Marlene Amanda Toconas Tesorero y Idany Magarzo Romero, percibieron un salario mensual superior a Bs. 7.000 (Siete Mil 00/100 Bolivianos), por lo que incumplió con la obligación establecida en el art. 5 de la R.N.D. N° 10-00029-05 de 14 de septiembre de 2005.

Que la aplicación del art. 2 del DS 21531 (27 de febrero 1987) en lo referente de la no exigibilidad de remitir información mediante el módulo RC-IVA (Da Vinci) en el entendido que sus dependientes tendrían que cumplir sus obligaciones tributarias en forma directa; fue el único reclamo esgrimido por la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca; por tanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar su resolución actuó "ultra petita", es decir resolvió más allá de lo que el recurrente en su oportunidad reclamó, pasó indebidamente a considerar un reclamo que jamás efectuó la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca, por lo que su actuar genera inseguridad jurídica.

Concluye e impetra que la emisión de la resolución Sancionatoria N° 18-000384-11 estuvieron enmarcadas dentro las normas y procedimiento vigentes, por lo que solicita la admisión de la presente demanda y se dicte Sentencia declarando probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0616/2012 de 03 de agosto.

CONSIDERANDO II: Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién por memorial de fs. 41 a 43, contesta a la demanda en forma negativa, expresando lo siguiente:

Señala que si bien es cierto que el sujeto pasivo, en principio afirmó que no le corresponde ser multado en aplicación del art. 2 del DS N° 21531 referido a



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

organismos internacionales, señalando luego, que sus dependientes efectúan el pago de sus impuestos en forma independiente al haber obtenido su NIT directamente, por lo que no le corresponde que siga presentando declaraciones juradas o remita información, estando inclusive el NIT de la institución, inactivo.

A cuyo efecto adjuntó el formulario 610 RC-IVA correspondiente a Marcelo Javier Amaya Encinas, prueba de que el personal observado por sus sueldos tiene la calidad de contribuyentes directos. Situación que la Autoridad General de Impugnación Tributaria procedió a efectuar el análisis sobre la calidad de dependientes del sujeto pasivo, por lo que no puede considerar *ultra petita*, como erróneamente asevera la Administración Tributaria, toda vez que el formulario citado, evidencia el pago trimestral del RC-IVA realizado por los ingresos que percibe su empleado.

Por lo que queda claro que la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca no recibió información de sus dependientes en los términos establecidos en el art. 3 de la R.N.D. N° 10-0029-05, pese que en sus planillas mantiene a dependientes con sueldos superiores o iguales a Bs. 7.000, empero los funcionarios no presentaron la información electrónico utilizando el Software (Da Vinci) a su empleador; por lo que al no haber recibido información electrónica de sus dependientes, menos pudo consolidarla ni remitirla mensualmente, por lo tanto no se generó el deber formal por este concepto; por lo que la AGIT dispuso dejar sin efecto legal la multa de 5.000 UFV impuesta en la resolución sancionatoria N° 18-000392-11 de 27 de octubre de 2011.

Concluye que la demanda contenciosa administrativa incoada por la Administración Tributaria carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

Que aceptada la respuesta por decreto de fs. 45, se corrió en traslado a la entidad demandante para la réplica, misma que es contestada a fs. 47, y por decreto de fs. 48 fue corrida en traslado para la duplica, que fue presentada a fs. 50, por lo que se dispone "Autos para Sentencia" fs. 51.

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del artículo 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 713/2012. Contencioso Administrativo. Gerente Distrital Chuquisaca del S.I.N. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos del proceso, como la resolución administrativa impugnada, se establecen las siguientes conclusiones:

1.- Se colige inicialmente la Gerencia Distrital Chuquisaca (SIN), en fecha 27 de octubre de 2011, emite resolución N° 18-000390-11(fs. 91 del anexo 1 a 94) sancionándole en contra el contribuyente Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca con NIT 136227029 por la no presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) del periodo julio del 2008 con 5.000 UFV (Cinco Mil Unidades de Fomento de Vivienda).

Contra esta Resolución el recurrente Sergio Gustavo Barrón Salinas en representación de la Secretaria de Promoción DELA Chuquisaca, interpuso recurso de alzada, que mereció Resolución ARIT/CHQ/RA 0071/2012 de 20 de abril (FS.122 del anexo 1 a 203) emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, que confirma la Resolución Sancionatoria N° 18-000390-11 de 27 de octubre. Finalmente contra esta Resolución se planteó recurso jerárquico que mereció la Resolución AGIT-RJ 0616/2012 de 03 de agosto, pronunciada por la Autoridad de General de Impugnación Tributaria, que revoca la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHUQ/RA 0071/2012 de 20 de abril, dejando sin efecto la multa de 5.000 UFV impuesta mediante Resolución Sancionatoria N° 18-000390-11 de 27 de octubre de 2011.

2.- 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:

art. 4 (Agentes de Retención). Los empleadores o agentes de retención deberán de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el "Software RC-IVA (Da-Vinci) agentes de retención" y remitirla mensualmente al Servicio Nacional de Impuestos Nacionales mediante el sitio web (www.impuestos.go.bo) de Impuestos Nacionales o presentado el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción, en la misma fecha de la presentación de formulario 98".



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 713/2012. Contencioso Administrativo. Gerente Distrital Chuquisaca del S.I.N. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

art. 5 (Incumplimiento). Los agentes de retención que no cumplan con la obligación de presentar información del "Software RC- IVA (da-Vinci) agentes de retención", serán sancionados conforme lo establecido en el art. 162 de la ley N° 2492 de 2 de agosto del 2003, Código Tributario Boliviano y en el numeral 4.3 del anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004.

Resulta evidente que la descripción de la conducta del sujeto pasivo constituye incumplimiento del deber formal, tiene como condición básica, que ésta exista, pues la normativa analizada permite establecer que la presentación de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes es eminentemente voluntaria y depende del deseo de los dependientes de remitir como pago a cuenta del RC-IVA alícuota del IVA contenida en los referidos documentos fiscales y cuando dicho deseo se materializa, da nacimiento a la obligación del agente de retención de consolidar la información; es decir, integrar en un solo balance la información de todos los dependientes, para luego remitirla mensualmente a través de los medios y en los plazos señalados en la R.N.D. 10.0029.05.

En el presente caso se tiene que la Secretaria de Promoción DE LA Chuquisaca para fines de descargo en la etapa de recurso de alzada adjuntó el formulario 610 RC-IVA trimestral con numero de orden 8680983073, argumentando que su personal observado tiene la calidad de contribuyentes directos; a este efecto la Autoridad General e Impugnación Tributaria en previsión legal del art. 210 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), solicitó información al Servicio de Impuestos Nacionales sobre el referido formulario; una vez certificada por el Servicio de Impuestos Nacionales SIN (fs. 184 del anexo 1 a 203) se constató que efectivamente el funcionario Marcelo Javier Amaya Encinas se encuentra en la base de datos corporativa, consecuentemente dicho funcionario en el trimestre julio-septiembre 2008 percibió sueldos y cumplió sus obligaciones referentes al RC-IVA como persona natural independiente.

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 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 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 0616/2012 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 fundó su decisión, presentado por DELA Chuquisaca, obrando en el marco de los arts. 198 y 211 del Código Tributario 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 Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca, de la cual resalta que si bien presentó como prueba, fotocopias legalizadas de los Convenios entre el Estado Plurinacional de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 "Secretaría 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 por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia y declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 18 a 20, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0616/2012 de 3 de agosto de 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Romulo Calle Mamani
DECANO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

No suscribe por emitir
voto disidente
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bajarano

6-11-15

18:10

VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia del Exp. 713/2012 que declara **IMPROBADA** la demanda de la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría 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 ésta resolviendo una pretensiones interpuesta 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

