



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

5-26-02-16  
18/20

**SENTENCIA:** 210/2015.  
**FECHA:** Sucre, 19 de mayo de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 287/2009.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** CONSTRUROCA S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por CONSTRUROCA S.R.L. contra la Superintendencia Tributaria General (STG).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fojas 131 a 150, la contestación de fojas 198 a 201, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo (fojas 223 a 238 del anexo 2); la réplica de fojas 205.A a 208, la dúplica de fojas 216 a 219 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que se apersonó Mario Edo Caetano Junior en representación legal de CONSTRUROCA S.R.L., en virtud del testimonio de Poder N° 318/2009, otorgado por ante la Notaría de Fe Pública N° 14 correspondiente al Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de María del Carmen Dávila M. (fojas 155 a 157), quien manifestó que el objeto de la demanda contencioso administrativa, es impugnar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, la que según su afirmación contiene violación, interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, además de error de hecho y de derecho en la apreciación de la prueba, en base a la fundamentación siguiente:

De acuerdo con el Auto Inicial del Sumario Contravencional N° 849110992 recibido el 8 de mayo de 2008, el contribuyente habría adecuado su conducta al incumplimiento del deber formal de información, por no presentar información sobre el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), respecto de los dependientes con ingresos superiores a Bs. 7.000, por el período correspondiente a septiembre de 2006, deber que debió cumplir como agente de retención de acuerdo con lo establecido por la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005.

Agrega que la empresa en esa condición de agente de retención, en cumplimiento de los deberes señalados en el art. 8 del Decreto Supremo N° 21531, procedió a la recepción y proceso de información contenida en las declaraciones juradas de los dependientes, cuyas copias presentó en calidad de prueba, se determinó la inexistencia de saldo a favor del Fisco, por lo que no hubo retención a pagar, ni correspondía presentar declaración jurada como empleador, por concepto del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA).

Que al no haber sido designada la empresa como agente de información, mediante resolución expresa, como determinan las normas vigentes, quedó

liberada de tal obligación. No obstante y pese a lo indicado, señaló que mediante Resolución Sancionatoria N° 147/2008 de 25 de junio, se le sancionó con la suma de UFV's 5.000, recurriendo en alzada; recurso que fue resuelto mediante Resolución STR-CBA/0429/2008 de 11 de diciembre y posteriormente en recurso jerárquico, que derivó en la emisión de la Resolución STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo, resoluciones ambas, que confirmaron la referida resolución sancionatoria.

Al acusar error de hecho, refiere que el error esencial se encuentra en el supuesto ilícito tributario al establecer que la obligación de presentar declaraciones juradas, es en realidad una obligación de informar, cuya multa es de UFV's 5.000, muy superior a la establecida en relación con quien no presente sus declaraciones juradas, en cuyo caso la sanción es de UFV's 300. En referencia a señalado, cita el art. 32 de la Ley N° 843, como los arts. 1 al 5 de la RND N° 10-0029-05, insistiendo en que la Administración Tributaria confundió "declaraciones juradas" con "simple información", lo que derivó en una grave afectación al derecho patrimonial de la empresa, además de significativa, desproporcionada, pues la sanción recibida por 10 meses de la gestión 2006, alcanza a la suma de UFV's 50.000 más accesorios, lo que debe derivar en la nulidad de la resolución de recurso jerárquico, así como de la resolución sancionatoria.

En cuanto supuesto al error de derecho, el mismo se produjo respecto de la supuesta contravención por incumplimiento del deber formal de informar, siendo que la empresa incumplió el deber formal de presentar por vía electrónica las declaraciones juradas de sus dependientes con ingresos superiores a los Bs. 7.000. Cita al respecto los numerales 4.3 y 2.1 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04. Señala que lo anterior contradice lo establecido en el parágrafo I del art. 78 de la Ley N° 2492.

1.- En correspondencia con los fundamentos de derecho que alega, expresa que fue vulnerado el principio de legalidad inserto en el núm. 6 del parágrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492, ya que el incumplimiento de la RND N° 10-0029-05 se halla sancionado con lo que determina la RND N° 10-0021-04, que es la que tipifica los delitos tributarios y establece las sanciones, ambas resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, en franca vulneración del principio de legalidad.

Señala que el art. 148 de la Ley N° 2492, determina cuáles son las contravenciones y los delitos tributarios y que en relación con él, el num. 5 del art. 160 del mismo cuerpo legal, establece como contravención el incumplimiento del deber formal que se le imputa a la empresa demandante.

Nuevamente sobre el principio de legalidad, pero esta vez en relación con los mecanismos de control, refiere que son atribuciones de la Administración Tributaria el cumplir y hacer cumplir las leyes, teniendo facultades únicamente reglamentarias, pero que no debería tener atribuciones para tipificar ilícitos tributarios, establecer sanciones, fiscalizar a los contribuyentes, calificar su conducta, imponer sanciones, ejecutar las resoluciones respecto de dichas sanciones, ni beneficiarse con el resultado de la recaudación.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Por otra parte, cita el parágrafo I del art. 5 de la Ley N° 2492 en concordancia con el principio de jerarquía normativa, alegando que las RND N° 10-0029-05 y N° 10-0021-04, excedieron lo dispuesto por el Código Tributario al tipificar conductas y establecer sanciones.

Adicionalmente, expresa que se vulneraron las limitaciones impuestas a la Administración Tributaria para dictar normas, citando al respecto el parágrafo III del art. 8 del Código Tributario, pretendiendo la demostración de la vulneración del límite señalado, en relación con el art. 64 de la Ley N° 2492, con el art. 9 de la Ley N° 2166 y con el art. 10 del DS N° 26462. Añade que se ha interpretado la existencia de un vacío legal sobre la tipificación de ilícitos tributarios y la determinación de sus sanciones, acudiéndose a la analogía, vulnerando de esa manera el principio de legalidad. Hace referencia luego a normas que actúan como herramientas administrativas reglamentarias, destinadas a facilitar y operativizar las actuaciones de la Administración, citando al respecto el art. 4 de la Ley N° 2166 y los arts. 66 y 166 del Código Tributario; además que en concordancia con estas normas, se aplican, el inc. i) del art. 9 de la Ley N° 2166 y el inc. a) del art. 10 del DS N° 26462, relievando que **"...dichas normas de uso interno no son obligatorias para los contribuyentes, y sólo pueden estar orientadas al aspecto reglamentario."** (Sic). Concluye el punto indicando que se ha registrado en la Administración Tributaria un exceso de atribuciones en relación con las determinadas por ley.

2.- En cuanto a la interpretación errónea acusada, señala omisión de designación de CONSTRUROCA S.R.L. como agente de información, de acuerdo con lo que determina el art. 33 de la Ley N° 843, de acuerdo con las formalidades señaladas en el art. 71 del Código Tributario y del art. 6 del DS N° 27310.

Cita posteriormente el art. 7 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, alegando que dicha norma contiene un capítulo destinado a los agentes de información, pero que se omitió designar como tal a la empresa CONSTRUROCA S.R.L. Agrega al respecto, que en aplicación del parágrafo II del art. 71 del Ley N° 2492, se pretende interpretar que la obligación de proporcionar datos, informes o antecedentes, implica una designación de hecho como agente de información, cuando en sentido estricto, el parágrafo I de dicha norma establece una obligatoriedad que no se objeta, siempre que la empresa fuese designada como agente de información en relación con el RC-IVA.

3.- En lo concerniente la aplicación indebida de la ley alegada, señala que en la emisión de la resolución impugnada, la Superintendencia Tributaria General omitió pronunciarse sobre el principio de reserva legal, transcribiendo al respecto el numeral IV. 4.1 ix. de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009.

Manifiesta que la norma reglamentaria a la que hace mención el parágrafo I del art. 162 del Código Tributario, **"...debiera ser una ley, no el DS N° 27310..."**, porque por lo dispuesto en el parágrafo I de su art. 40 colisionaría frontalmente con el principio de legalidad. Asimismo, sostiene que la Superintendencia Tributaria hace apología en la afirmación contenida en el numeral IV. 4.1 x. de la resolución impugnada.

De la misma manera, expresa que también se hizo apología pública en el numeral IV. 4.1 vii. De la resolución impugnada, porque la designación como agentes de información y las formalidades a cumplirse, se encuentran establecidas en el art. 33 de la Ley N° 843, en el art. 77. II del Código Tributario y en el art. 6 del DS N° 27310.

En lo relativo con la afirmación vertida por la Superintendencia Tributaria General en el numeral IV. 4.1 xiii de la resolución impugnada, indica que existe contradicción al considerar que los agentes de retención se encuentran obligados a informar, en contraposición a la obligación de retener que tendría el agente de información.

Prosigue señalando que el supuesto incumplimiento del deber formal de informar, debe establecerse en normas específicas para los agentes de información, tal como dispone el numeral 4.3 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04.

Luego señala que a decir de la propia Superintendencia Tributaria General, la RND N° 10-0029-05 está dirigida sólo a los sujetos pasivos del RC-IVA en relación de dependencia y a los agentes de retención, pero que sólo para operativizar el control implementado con dicha norma, se designó formalmente a las AFP's como agentes de información, asignándoles obligaciones que no alcanzan a la empresa demandante en el caso de autos, lo cual le libera del deber de informar, tomando en cuenta además lo desarrollado en el numeral IV. 4.1 vi. de la resolución impugnada.

Posteriormente, en referencia a la segunda parte del numeral IV. 4.1 vi. de la resolución impugnada, indica que el software Da Vinci puesto en vigencia a través de la RND N° 10-0029-05, sirve para registrar la información de los sujetos pasivos del RC-IVA, lo cual conduce inequívocamente a su fuente, que se encuentra en los arts. 19 al 35 de la Ley N° 843 y en el DS N° 21531, de donde concluyó que *"...la única forma en que los sujetos pasivos deben presentar su información es a través de Declaraciones Juradas."*

Expresa asimismo que las declaraciones juradas no tienen carácter informativo, citando al respecto la disposición del art. 78 del Código Tributario, en relación con lo cual argumenta que en el caso presente se realizó una calificación inadecuada del deber formal supuestamente incumplido, aclarando que hasta antes de la vigencia de la RND N° 10-0029-05 por mandato del DS N° 21531, no era obligatoria la presentación de las declaraciones juradas de los dependientes, e insiste que se trata de declaraciones que aunque tienen un formato electrónico, mantienen su carácter de información juramentada, la que no debe sufrir alteración alguna.

4.- En este punto acusa la falta de compulsión y valoración técnica y jurídica de: **a)** La incompetencia del SIN, para tipificar ilícitos y establecer sanciones. **b)** La obligatoriedad de cumplir con el deber de designar agente de información, para luego exigir recién la presentación de información. **c)** La demostración que la información requerida por el SIN es una declaración jurada de los dependientes, con lo que se habría incumplido



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

con la presentación de declaraciones juradas, cuya sanción por incumplimiento es de UFV's 300, **d)** La distorsión del concepto de incumplimiento respecto del principio de proporcionalidad, al haber exagerado la aplicación de la multa por incumplimiento. **e)** La vulneración del principio de celeridad por la Administración Tributaria por haber detectado el supuesto incumplimiento después de 2 años. **f)** Reitera lo descrito en el inc. a), respecto del principio de legalidad y el art. 6 de la Ley N° 2492. **g)** La analogía forzada por el SIN para pretender demostrar que tiene facultades para tipificar ilícitos y establecer sanciones, cuando la misma se halla prohibida por el art. 8 de la Ley N° 2492. **h)** Reitera lo señalado en el inc. b), en relación con el art. 6 de la Ley N° 2492 y el DS N° 27310.

En relación, con lo precedentemente descrito, indica que la Administración Tributaria no realizó un examen adecuado de las siguientes normas: Numeral 6 del párrafo I del art. 6, numeral III del art. 8 y párrafo II del art. 71 de la Ley N° 2492; incs. a) y b) del art. 4 e inc. i) del art. 9 de la Ley N° 2166; numeral i del inc. a) del art. 10 del DS N° 26462; arts. 6 y 21 del DS N° 27310; art. 31 de la CPE (1967 y sus reformas), en relación con el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341; y art. 27 de la CPE (1967 y sus reformas), en correlación con la proporcionalidad de las cargas.

Más adelante manifiesta que los efectos jurídicos de las afectaciones a la ley, significan indefensión por la inseguridad jurídica, imposibilidad de impugnar las resoluciones del SIN, citando al respecto los arts. 130 y 9 del Código Tributario, vinculando ello con el principio de proporcionalidad expresado en el art. 27 de la CPE (1967 y sus reformas), además de la nulidad derivada de la usurpación de funciones, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 31 de la CPE y del art. 35 de la Ley N° 2341.

Respecto de factores contribuyentes sobre la aplicación de los principios de oportunidad y celeridad, el demandante expresa que al no sancionar la Administración Tributaria, oportunamente el supuesto incumplimiento, sino después de 2 años y 4 meses, contribuyó al incremento sustancial del adeudo, citando al respecto el art. 3 de la Ley N° 2166 y los arts. 3 y 4 del DS N° 26462.

Indica que adjunta en calidad de prueba, el estado de cuenta del empleador, emitido por la Administradora de Fondos de Pensiones (AFP) Previsión BBVA, por el que se verifica que por septiembre de 2006 los aportes alcanzaron a la suma de Bs. 3.048,49; asimismo, comprobantes del pago de aportes a la referida AFP, acompañados de las planillas de salarios que respaldan las cifras declaradas y resaltadas en relación con el dependiente cuyo ingreso mensual excede de Bs. 7.000 y finalmente, declaración jurada original, acompañada de las facturas originales declaradas por el dependiente con ingreso mayor a Bs. 7.000, correspondiente al mes de septiembre de 2006.

Que lo anterior demuestra que la empresa cumplió con su deber de retener y pagar las obligaciones previsionales que es la fuente de información del SIN para determinar la existencia de dependientes con ingresos superiores a Bs. 7.000; Por otra parte, que la empresa conserva en custodia las

declaraciones juradas y las facturas presentadas, habiendo cumplido su obligación de agente de retención y que en este caso, las facturas justifican la ausencia de retención a los dependientes alcanzados por el RC-IVA y que la simple información a decir de la Superintendencia Tributaria General, a través de cuya tergiversación se pretende una multa individual de UFV's 5.000, totalizando UFV's 50.000, como multa colectiva, no es otra cosa que una declaración jurada, trátase de medio físico o magnético cuya multa individual establecida por la propia Administración Tributaria por la no presentación de la misma, alcanzaba a la suma de UFV's 300 individualmente, lo que hace un total de UFV's 3.000, como multa colectiva.

Concluye el memorial de demanda solicitando se dicte resolución revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General y sea con costas judiciales.

**CONSIDERANDO II:** Que por providencia de fojas 160, subsanada la observación de fojas 153, se admitió la demanda contencioso administrativa, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, y remita los antecedentes de la resolución impugnada, debiéndose citar a la autoridad demandada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

Cumplida la diligencia señalada el 12 de noviembre de 2009, como consta por el formulario de fojas 192, previa representación y decreto de fojas 191, devuelta la provisión citatoria como se verifica por la nota de fojas 193 y recibida según cargo de fojas 195, se recibió la Resolución Suprema N° 00410 de 11 de mayo de 2009 de nombramiento, así como el acta de posesión de la autoridad demandada y la contestación a la demanda que corren de fojas 196 a 201.

Apersonado Rafael Rubén Vergara Sandoval, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el memorial de contestación negativa a la demanda, refiere en síntesis, lo que sigue:

Respecto de las alegaciones efectuadas por el demandante, la respuesta de la entidad demandada se encuentra sintetizada: **a)** En relación con las supuestas vulneraciones de la ley, indica el numeral 6 del art. 6 de la Ley N° 2492; sobre el principio de legalidad, la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04 por su aparente oposición al principio señalado; el párrafo I del art. 5 de la Ley N° 2492, referido al principio de jerarquía normativa y las RND N° 10-0021-04 y N° 10-0029-05, en cuanto excedieran en sus actos aquellos que están reservados a la ley; **b)** Respecto de la interpretación errónea acusada, refiere la omisión de designación como agente de información a CONSTRUROCA S.R.L., en contra del art. 71 de la Ley N° 2492 y del art. 6 del DS N° 27310; **c)** En relación con la pretendida aplicación indebida, al haber emitido criterios contrarios a la ley, precisó las referidas a las facultades de la Administración Tributaria para tipificar delitos y establecer sanciones, a la designación de agentes de retención y al deber formal supuestamente vulnerado; y **d)** Sobre la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

aparente falta de valoración de las pruebas, alude a la incompetencia del SIN para tipificar delitos y establecer sanciones; a la obligatoriedad del SIN de designar agentes de información; a la demostración que la información requerida es declaración jurada; a la contradicción del principio de proporcionalidad en la exageración de la multa, a la imposibilidad de impugnar las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) N° 10-0021-04 y N° 10-0029-05; y a la nulidad derivada de la usurpación de funciones por parte de la Administración Tributaria.

La Superintendencia Tributaria General expresa que pese a ser clara y plena la fundamentación de la resolución impugnada, además de encontrarse respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisa lo siguiente:

1.- Que en base a lo dispuesto por el art. 64 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria tiene facultad normativa a los efectos de lograr la aplicación de las normas tributaria sustantivas. Que en virtud de lo señalado, pronunció la RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, citando al respecto la aplicación de sus arts. 4, 5, 1 y 2, remarcando que el software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y agentes de retención, es básicamente un sistema de registro de información y control del tributo.

Por ello queda desvirtuada la pretensión del demandante en sentido que la Resolución Normativa de Directorio citada, se refiera sólo al deber formal relacionado con la presentación de las declaraciones juradas. Aclara que los arts. 3 y 4 de la referida norma, establecen un procedimiento para que tanto los contribuyentes en relación de dependencia, como los Agentes de Retención utilicen el sistema Da Vinci, y la obligatoriedad de los últimos para remitir información mensualmente al SIN en la forma que se indica.

2.- En relación con el deber de informar y la designación como Agente de Información, refiere que de acuerdo con el art. 33 de la Ley N° 843, se designará Agentes de Información y Agentes de Retención; por su parte, que el num. 2 del art. 25 de la Ley N° 2492, hace mención a las obligaciones del Agente de Retención y el inc. e) del art. 8 del DS N° 21531, describe las obligaciones de los empleadores del sector público y privado como agentes de retención; agrega que es por ello que la RND 10-0029-05 define por una parte las obligaciones de los Agentes de Retención del RC-IVA, y por otra de los Agentes de Información, concluyendo que no es necesaria la designación de la empresa, dado que en su condición de Agente de Retención, tiene el deber de proporcionar la información de manera directa.

3.- En cuanto al principio de legalidad, refiere que el demandante omitió la lectura completa del párrafo I del art. 162 del Código Tributario, citando a continuación el mismo y resaltando que **“...La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.”**

Cita asimismo el párrafo I del art. 40 del DS N° 27310, en relación con el párrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492, argumentado que las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) N° 10-0021-04 y 10-0029-05 fueron emitidas por autoridad competente y con sujeción a las normas

3

señaladas, cumpliendo el principio de reserva legal; así como también aclaró que las resoluciones normativas de directorio aplicadas, no se contraponen a lo previsto por la Ley N° 2492 y su reglamento, sino que se adecuan a sus preceptos, verificándose en consecuencia la subordinación de las mismas al principio de jerarquía normativa, además de sostener que el párrafo I del art. 40 del DS N° 27310 y las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) N° 10-0021-04 y 10-0029-05, gozan de presunción de constitucionalidad en aplicación del art. 2 de la Ley N° 1836.

4.- Sobre el principio de proporcionalidad al sancionar al contribuyente con la suma de UFV's 5.000, manifiesta que se infiere que éste admite haber incumplido el deber formal de presentar la información requerida por la Administración Tributaria, y considera que la aplicación de la sanción debería ser menor; no obstante, aclara que la instancia jerárquica sólo analizó la aplicación de la RND N° 10-0029-05, puesto que para impugnar las normas administrativas, la ley reserva otras vías; que además se debe tomar en cuenta que en observancia de los incs. a) y e) del párrafo II del art. 197 de la Ley N° 3092, no compete a la Superintendencia Tributaria General el control de constitucionalidad, como tampoco conocer la impugnación de normas administrativas de carácter general dictadas por la Administración Tributaria, no teniendo en consecuencia, facultades para rebajar los montos de las sanciones determinadas mediante Resoluciones Normativas de Directorio, en concordancia con lo dispuesto por el art. 130 de la Ley N° 2492.

5.- Aclara que el demandante, en aplicación del art. 130 de la Ley N° 2492, podía impugnar las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) N° 10-0021-04 y N° 10-0029-05 ya que son inherentes al RC-IVA que comprende a los sujetos pasivos en relación de dependencia y a los agentes de retención, no correspondiendo en consecuencia el argumento de una supuesta imposibilidad de impugnación de las mismas.

Concluye el memorial de contestación a la demanda, expresando que la demanda de CONSTRUROCA S.R.L. carece de sustento jurídico-tributario y que en consecuencia no existe agravio en la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo.

Posteriormente, consta en el expediente la presentación de la réplica (fojas 205.A a 208), en la que el demandante reitera los argumentos de la demanda, corriéndose en traslado para la réplica según se constata por la providencia de fojas 210.

En cumplimiento de la providencia señalada, la entidad demandada presentó el memorial de réplica de fojas 216 a 219, en el que reitera el contenido de la contestación a la demanda, acompañando el testimonio de Poder N° 301/2009 (fojas 213 a 215), y en virtud del cual se apersona Carlos Castañón Barrientos en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), admitiéndose su personería, según se evidencia de lo providenciado a fojas 221, determinándose al no haber nada más que tramitar, "autos para sentencia".





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**CONSIDERANDO III:** Que el proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal al administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso 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 del 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, en relación con el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, y de los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante, y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General (STG), hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**CONSIDERANDO IV:** Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* tiene relación con: **1)** El incumplimiento del deber formal de información, por no presentar información sobre el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), respecto de los dependientes con ingresos superiores a Bs. 7.000, por el período correspondiente a septiembre de 2006; deber que debió cumplir el demandante como agente de retención de acuerdo con lo establecido por la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005. **2)** El cumplimiento por el contribuyente de los deberes señalados en el art. 8 del DS N° 21531. **3)** Si al no haber sido designada la empresa como agente de información, mediante resolución expresa, quedó liberada de tal obligación. **4)** Si evidentemente se produjo error de hecho en la interpretación sobre el incumplimiento del deber de informar, en relación con el incumplimiento en la presentación de declaraciones juradas. **5)** Si verdaderamente se produjo vulneración del principio de legalidad en cuanto a la tipificación de la conducta del contribuyente y la sanción aplicable. **6)** Supuesta interpretación errónea en relación con la omisión de designación del contribuyente como agente de información. **7)** Supuesta omisión de la Autoridad Jerárquica de pronunciarse sobre el principio de reserva legal, en relación con los numerales ix, x, vii, viii, xiii y vi del apartado 4.1 del numeral IV de la

Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009; y **8)** Supuesta falta de compulsión y valoración técnica y jurídica de los elementos que se señalan en el numeral 4 del Considerando I de la Resolución impugnada.

**1.-** Respecto de lo señalado en el Auto Inicial del Sumario Contravencional N° 849110992, según el cual el contribuyente habría adecuado su conducta al incumplimiento del deber formal de información, por no presentar información sobre el RC-IVA, en relación con los dependientes con ingresos superiores a Bs. 7.000, por el período correspondiente a septiembre de 2006, deber que debió cumplir como agente de retención de acuerdo con lo establecido por la RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, el procedimiento descrito por la Resolución referida, en sus arts. 3 al 5, determina en base a las disposiciones contenidas en los arts. 71, 78 y 79 de la Ley N° 2492 y del art. 7 del DS N° 27310, que los trabajadores dependientes cuyos ingresos provenientes de sueldos o salarios que excedan la suma de Bs. 7.000, y que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA, la alícuota correspondiente al IVA, por facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deberán presentar a su empleador o agente de retención, la información necesaria en medio electrónico, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci).

Prosigue la norma citada, indicando que los empleadores o agentes de retención deberán consolidar la información electrónica presentada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci), para remitirla mensualmente al SIN, mediante el sitio web: [www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo) o presentando el medio magnético en la Gerencia GRACO de su jurisdicción. En cuanto al incumplimiento, el art. 5 de la aludida Resolución Normativa de Directorio (RND), dispone: *“Los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de presentar la 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 de 2003, CTb, 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. El pago de la multa no exime al Agente de Retención de la presentación de la información requerida.”*

De lo señalado precedentemente, se establece que considerando particularmente lo dispuesto por los párrafos I y II del art. 71 de la Ley N° 2492 y por el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, el empleador que se constituye en agente de retención, se encuentra en el deber de proporcionar la información respecto del RC-IVA, independientemente del hecho que hubiera sido designado como agente de información, porque claramente el párrafo I del art. 71 de la Ley N° 2492 señala: *“Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas...”*. Adicionalmente, el párrafo II de la misma norma, dispone: *“Las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, también serán cumplidas por los agentes de información cuya designación...”*.

Es decir, que al utilizar el adverbio también, de acuerdo con lo que define el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, significa: *“...la igualdad, semejanza, conformidad o relación de una cosa con otra ya nombrada.”* Lo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

anterior quiere decir, que al contrario de la interpretación pretendida por el demandante, en sentido que para encontrarse obligado el contribuyente a presentar información a la Administración Tributaria debería ser designado agente de información, por mandato legal, todos los agentes económicos se constituyen en agentes de información a efectos tributarios, en este caso, también los agentes de información, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

**2.-** Sobre la aplicación del art. 8 del DS N° 21531, el numeral 5 del mismo, en relación con los deberes del agente de retención que como empleador debía cumplir el demandante, señala: *“El agente de retención presentará una declaración jurada mensual y pagará los montos retenidos, hasta el día quince (15) del mes siguiente al que corresponden las retenciones. En los períodos mensuales en los que no hubiera correspondido retener a ningún dependiente, conforme a la aplicación de las normas dictadas en este artículo, los agentes de retención no estarán obligados a presentar la declaración jurada que se menciona en el párrafo precedente.”*

La norma citada en el acápite precedente, hace referencia al deber de presentar las declaraciones juradas cuando se efectuaran retenciones al trabajador, es decir, cuando se determinara la existencia de algún saldo a favor del Fisco, no estando obligado el empleador a presentar las declaraciones juradas en caso contrario; sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 71 de la Ley N° 2492, ello no le exime al empleador del deber de presentar la información que como agente económico produce, conoce y que tiene efectos tributarios. La sanción impuesta por la Administración Tributaria no se refiere precisamente al incumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas, sino al incumplimiento del deber de información.

**3.-** En relación con el argumento que al no haber sido designada la empresa que representa como agente de información mediante resolución expresa, quedó liberada de tal obligación, pero que pese a ello mediante Resolución Sancionatoria N° 147/2008 de 25 de junio, se le sancionó con UFV's 5.000, que fue confirmada tanto en alzada como en recurso jerárquico, debe tomarse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo I del art. 71 de la Ley N° 2492, todo agente económico de cuya actividad deriven efectos tributarios, se constituye en agente de información; pero que sin embargo de ello, como señala el párrafo II del mismo, la Administración Tributaria podrá designar mediante resolución expresa un agente de información, situación que se produce fundamentalmente en virtud de la complejidad de los procesos o de generación de la información, a efecto de su interpretación y aplicación por el SIN, tomando en cuenta la naturaleza y características propias de la actividad.

**4.-** Respecto de la acusación de error de hecho en el supuesto ilícito tributario al establecer que la obligación de presentar declaraciones juradas, es en realidad una obligación de informar, cuya multa es de UFV's 5.000, muy superior a la establecida en relación con quien no presente sus declaraciones juradas, en cuyo caso la sanción es de UFV's 300, dicho error no existió y el mismo no es posible, porque se determinó la sanción en aplicación del numeral 4.3 del Anexo A de la RND N° 10-

0021-04, que determina claramente que la sanción por incumplimiento del deber formal de informar, es de UFV's 5.000, y si bien es cierto que el numeral 2.1 del Anexo A de la misma norma dispone que la sanción por la no presentación de declaraciones juradas, para el caso de personas jurídicas como se trata en la especie, será de UFV's 300, no es menos evidente que en el caso de autos, no habiéndose producido retenciones, la empresa demandante no se encontraba obligada a presentar dichas declaraciones juradas, tal como dispone la segunda parte del numeral 5 del art. 8 del DS N° 21531, por lo que se verifica que no es evidente que se hubiera producido el error acusado.

Respecto de la aplicación del art. 32 de la Ley N° 843, como de los arts. 1 al 5 de la RND N° 10-0029-05, insistiendo en que la Administración Tributaria confundió "declaraciones juradas" con "simple información", lo que derivó en una grave afectación al derecho patrimonial de la empresa, además de significativa, desproporcionada, porque la sanción recibida por 10 meses de la gestión 2006, alcanza a la suma de UFV's 50.000 más accesorios, lo que según afirmó el demandante, debe derivar en la nulidad de la resolución de recurso jerárquico, así como de la resolución sancionatoria, cabe precisar que el art. 32 de la Ley N° 843 hace alusión a la obligación de los contribuyentes de presentar una declaración jurada dentro del período fiscal correspondiente, por los ingresos obtenidos en dicho período, en formularios oficiales, en la forma, plazos y lugares determinados, como los datos e informaciones complementarias que deberán contener y el pago del impuesto. Nótese que la norma señalada, hace referencia a los deberes del contribuyente (trabajador dependiente) y no así a los que corresponden al agente de retención y deberes derivados (empleador).

En relación con la RND N° 10-0029-05 en sus arts. 1 al 5, cabe aclarar que el art. 1 se refiere al objeto de la resolución, el cual es reglamentar el uso del Software RC-IVA (Da Vinci), el art. 2 aprobó el Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes, como también el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, desarrollando los arts. 3 al 5 el procedimiento de utilización y aplicación del mencionado software, disposiciones respecto de las cuales ya se fundamentó líneas arriba, no correspondiendo en consecuencia mayor abundamiento.

Respecto del supuesto error de derecho en relación con la supuesta contravención por incumplimiento del deber formal de informar, siendo que la empresa incumplió el deber formal de presentar por vía electrónica las declaraciones juradas de sus dependientes con ingresos superiores a los Bs. 7.000, no es evidente que se hubiera producido tal error, porque se reitera que en observancia de lo dispuesto por la segunda parte del numeral 5 del art. 8 del DS N° 21531, al no existir retenciones, la empresa no se encontraba en el deber de presentar las declaraciones juradas, siendo esta la razón por la que se calificó la conducta como incumplimiento del deber formal de informar.

Sobre la supuesta contradicción entre lo determinado por los nums. 4.3 y 2.1 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04, en relación con lo establecido en el párrafo I del art. 78 de la Ley N° 2492, cabe precisar que el numeral 4.3 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04, determina la sanción



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

correspondiente al incumplimiento del deber formal de informar; por su parte, el numeral 2.1 de la misma norma, determina la sanción que corresponderá al caso de incumplimiento del deber formal de presentar las declaraciones juradas, es decir, que se trata de conceptos diferentes y que una vez más, en el caso, se determinó correctamente que la empresa demandante incumplió el deber formal previsto en el numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04.

De otro lado, el párrafo I del art. 78 de la Ley N° 2492, determina: *“Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.”* Es decir, que las declaraciones juradas son la manifestación expresada por el contribuyente (trabajador dependiente), correspondiendo al agente de retención (empleador), únicamente la remisión de la información a la Administración Tributaria cuando no exista retención como sucedió en la especie, no siendo evidente la contradicción acusada, ya que se establecen sanciones ante el eventual incumplimiento de deberes y se establecen las condiciones en que los deberes formales de los contribuyentes, agentes de retención y de información, se deben cumplir.

5.- En relación con la supuesta vulneración del principio de legalidad, inserto en el numeral 6 del párrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492, de acuerdo con lo que manifestó el demandante el incumplimiento de la RND N° 10-0029-05 se halla sancionado con lo que determina la RND N° 10-0021-04, que tipifica los delitos tributarios y establece las sanciones, ambas resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, agregando que el art. 148 de la Ley N° 2492, determina cuáles son las contravenciones y los delitos tributarios y que en relación con él, el num. 5 del art. 160 del mismo cuerpo legal, establece como contravención el incumplimiento del deber formal que se le imputa a la empresa demandante; en este sentido, debe tenerse presente que el num. 6 del párrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492, dispone que sólo la ley puede: *“Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.”*

El art. 148 del Código Tributario define lo que constituyen los ilícitos tributarios y clasificarlos en delitos y contravenciones; adicionalmente, el art. 160 del mismo cuerpo legal, clasifica las contravenciones tributarias, determinando en su num. 5, que entre éstas se encuentra el incumplimiento de deberes formales, correspondiendo al párrafo I del art. 162 del mismo cuerpo normativo, definir que quien *“...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.”* (Las negrillas son añadidas).

Por lo señalado, se verifica que no es evidente lo expresado por el demandante, en cuanto a que sería una Resolución Normativa de Directorio la que establezca los delitos y contravenciones tributarias, así

como sus sanciones, sino que tanto conductas como sanciones, se hallan determinados en la ley, en cumplimiento del principio de legalidad, correspondiendo a la Administración Tributaria su reglamentación por remisión de la misma, habiéndose determinado para conductas como la presente, la sanción con UFV's 5.000, que es límite máximo determinado en el parágrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492. En consecuencia, no es evidente que la Administración Tributaria ejercite facultades para la tipificación de delitos y establecimiento de sanciones, sino que ellas se encuentran determinadas por la ley en cumplimiento del principio de legalidad.

Sobre el supuesto que la Administración Tributaria vulneró las limitaciones para dictar normas, citando al respecto el parágrafo III del art. 8 del Código Tributario, pretendiendo la demostración de la vulneración del límite señalado, en relación con el art. 64 de la Ley N° 2492, con el art. 9 de la Ley N° 2166 y con el art. 10 del DS N° 26462, incurriendo en un exceso en relación con las atribuciones que le confiere la ley, cabe aclarar que el demandante se limitó a acusar tales hechos, pero no a especificarlos, precisarlos y demostrarlos. Quien demanda debe proveer los insumos de información suficientes a efecto que el juzgador pondere y valore la misma, lo que le permitirá arribar a conclusiones ciertas; el demandante debe comprender que no le está permitido al juzgador, inferir, suponer o deducir elementos de juicio, sino ceñirse estrictamente a lo que fue expresado por las partes y en la medida que lo hicieron, por lo que no corresponde ingresar en mayores consideraciones al respecto, más aún, cuando ya fue aclarado precedentemente, que no se encuentra que fuera evidente dicha conducta, al resolver la acusación deducida respecto del principio de legalidad.

6.- Sobre la supuesta interpretación errónea de la omisión de designación de la empresa como agente de información, de acuerdo al art. 33 de la Ley N° 843, en concordancia con el art. 71 de la Ley N° 2492 y el art. 6 del DS N° 27310, ya se expresó en el num. 2 del Considerando IV de la presente resolución y cabe la reiteración, que lo dispuesto por el art. 33 de la Ley N° 843, en relación con el art. 71 de la Ley N° 2492, no se exime al empleador del deber de presentar la información que como agente económico produce y conoce que tiene efectos tributarios.

Es más, el art. 6 del DS N° 27310, señala textualmente: "*A los efectos del Parágrafo II del Artículo 71 de la Ley N° 2492, las máximas autoridades normativas de cada Administración Tributaria, mediante resolución, definirán los agentes de información, la forma y los plazos para el cumplimiento de la obligación de proporcionar información.*". Es decir, que cada Administración Tributaria tiene la facultad, a través de sus máximas autoridades normativas, de definir la designación de agentes de información, la forma y los plazos para el cumplimiento de la obligación de presentar la información, que como ya fue expresado también al fundamentar la presente resolución *ut supra*, son esas autoridades las que deberán definir la necesidad de designar a los agentes de información en función a las características y complejidad de la actividad que realicen y los efectos tributarios que de ella deriven, lo contrario, significaría que la Administración Tributaria deba nombrar agente de información a cada contribuyente y a cada agente de retención, pero además a los terceros



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

responsables, pues de otro modo no podría obtener y menos requerir la información que éstos dispongan; por ello, la norma debe ser interpretada integral y sistemáticamente, tomando en cuenta en el presente caso, lo dispuesto por el párrafo I del art. 71 de la Ley N° 2492.

Se reitera asimismo en este punto, el contenido de lo descrito en los dos últimos párrafos del numeral 1.- del Considerando IV de la presente resolución, sobre el deber de información que impone el párrafo I del art. 71 de la Ley N° 2492, que también será cumplido por los agentes de información, por lo que una vez más, no se encuentra que tengan justificativo y las alegaciones efectuadas por el demandante, ya que no encuentran sustento en sus afirmaciones, al señalar que el incumplimiento del deber formal de informar en que incurrió, se debió a la falta de designación como agente de información, porque ninguna norma dispone que fuera necesaria tal condición a efecto de proporcionar información derivada de la actividad de los agentes económicos y que tenga efectos tributarios, tomando en cuenta el hecho que además, en el caso presente, se trata de un agente de retención que debió informar acerca del RC-IVA en relación con sus dependientes, con un ingreso superior a Bs. 7.000, mensuales.

En concordancia con lo señalado en el párrafo precedente, el propio demandante al invocar la aplicación del art. 7 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, contribuye a determinar la correcta interpretación de lo señalado, porque a través del art. 7 de la referida norma, se designó a las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP), Previsión BBVA S.A. y Futuro de Bolivia S.A., agentes de información, a efecto de presentar la información, con las características y las condiciones que se detalla en el art. 8 de la misma; es decir, que se trata de una información puntual y específica, derivada de la actividad técnica que dichas instituciones desarrollan, pero no en el marco general de lo dispuesto en relación con la aplicación del RC-IVA, que tiene condiciones de aplicación general, respecto de todos los dependientes del sector público y privado, que tienen ingresos superiores a Bs. 7.000 mensuales, cuyos empleadores por otra parte, se constituyen en agentes de retención, de acuerdo con lo que establece la Ley N° 843 y el DS N° 21531.

**7.-** Sobre la supuesta omisión de la Autoridad Jerárquica de pronunciarse sobre el principio de reserva legal, en relación con los numerales ix, x, vii, viii, xiii y vi del apartado 4.1 del numeral IV de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009, corresponde el análisis siguiente:

Citando al respecto, el numeral IV. 4.1 ix. de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009. El texto al que se hace referencia en la demanda, claramente explica que la empresa CONSTRUROCA SRL. no efectuó una lectura completa y correcta del párrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492, que es el que se refiere al incumplimiento de deberes formales, autorizando a la Administración Tributaria a establecer mediante reglamento, la sanción para cada una de ellas, en relación con lo dispuesto por el art. 40 del DS N° 27310, indicando a continuación, que *“...la ley autoriza que se efectúe de esa manera, cumpliéndose plenamente el*

*Principio de Legalidad o Reserva de Ley.*” En consecuencia, se advierte que lo acusado por el demandante, carece de veracidad.

El actor expresa que la norma reglamentaria a la que hace mención el párrafo I del art. 162 del Código Tributario, “...*debiera ser una ley, no el DS N° 27310...*”, ya que por lo dispuesto en el párrafo I de su art. 40 colisionaría frontalmente con el principio de legalidad, por lo que la Superintendencia Tributaria hace apología en la afirmación contenida en el numeral IV. 4.1 x. de la resolución impugnada.

En relación con el punto anterior, en principio se debe aclarar que no corresponde a este Tribunal establecer lo que debería ser o cómo debería ser, porque en aplicación del inc. g) del art. 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, los actos de la administración pública, al estar sometidos públicamente a la ley, se presumen legítimos, salvo declaración judicial en contrario; además, en aplicación del art. 5 de la Ley N° 27, del Tribunal Constitucional Plurinacional, se presume la constitucionalidad de toda Ley, Decreto, Resolución y actos de los Órganos del Estado, entretanto el Tribunal Constitucional Plurinacional declare su inconstitucionalidad.

En cuanto a que la Administración Tributaria hace apología pública (defensa o alabanza de hechos delictivos) en la afirmación contenida en el numeral IV. 4.1 x. de la resolución impugnada, debe tenerse presente que dicha acusación corresponde a una instancia distinta de la que compete a este Tribunal, que tiene delimitada su competencia en relación con el control de legalidad en la emisión de la Resolución ahora impugnada.

En relación con la supuesta contradicción sobre la afirmación vertida por la Superintendencia Tributaria General en el numeral IV. 4.1 xiii de la resolución impugnada, al considerar que los agentes de retención se encuentran obligados a informar, en contraposición a la obligación de retener que tendría el agente de información, la contradicción acusada no es evidente, porque al fundamentar la presente resolución ya se expuso ampliamente que la obligación de informar del contribuyente, deriva de la condición que la ley le asigna como agente de retención, sin que tenga ninguna lógica el pretendido juego de palabras del recurrente en su deseo de interpretar y aplicar la norma a la inversa.

El incumplimiento de deberes formales se encuentra definido en el num. 5 del art. 160 de la Ley N° 2492 y su sanción, determinada por el art. 162 del mismo cuerpo legal, en un rango de UFV's 50 a UFV's 5.000, encomendando a la Administración Tributaria su reglamentación. El deber de informar, nace de la previsión del art. 71 de la misma norma y de acuerdo con la relación desarrollada, el numeral 4.3 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04 establece que para el caso de incumplimiento del deber formal de informar, se aplicará la multa de UFV's 5.000, tratándose de una norma de aplicación general, independientemente del deseo del demandante que la misma deba hallarse determinada en una norma específica.

Respecto del argumento expresado por el demandante, a decir de la propia Superintendencia Tributaria General, la RND N° 10-0029-05 está dirigida





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sólo a los sujetos pasivos del RC-IVA en relación de dependencia y a los agentes de retención, pero que sólo para operativizar el control implementado con dicha norma, se designó formalmente a las AFP's como agentes de información, asignándoles obligaciones que no alcanzan a la empresa demandante en el caso de autos, lo cual le libera del deber de informar, tomando en cuenta lo desarrollado en el numeral IV. 4.1 vi. de la resolución impugnada, concluyendo que "...la única forma en que los sujetos pasivos deben presentar su información es a través de **Declaraciones Juradas**", ello no es evidente, porque el demandante no hace una interpretación cabal de lo expresado por la Superintendencia Tributaria General (STG) al emitir la Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009, la que en su numeral vi del punto 4.1 de la fundamentación jurídica, en términos reales señala que la RND N° 10-0029-05 tiene como objeto reglamentar el uso del "Software RC-IVA (Da Vinci)" para los sujetos pasivos del RC-IVA en relación de dependencia y para los agentes de retención del impuesto (art. 1).

Por otra parte, argumenta la Superintendencia Tributaria General (STG), que el "Software RC-IVA (Da Vinci)", es básicamente un sistema de registro, de información y de control del tributo para dependientes y agentes de retención, por lo que no es evidente que la RND N° 10-0029-05 haga referencia solamente al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas (art. 2).

Finalmente, que la misma resolución, establece expresamente un procedimiento para que tanto contribuyentes como agentes de retención utilicen el "Software RC-IVA (Da Vinci)", y la obligatoriedad que establece para los agentes de retención (arts. 3 y 4). Asimismo, en relación con lo dispuesto por el art. 78 de la Ley N° 2492, éste simplemente describe lo que constituyen las declaraciones juradas y la posibilidad de rectificarlas. Precisamente y como manifiesta el propio demandante, hasta antes de la vigencia de la RND N° 10-0029-05 por mandato del DS N° 21531, no era obligatoria la presentación de las declaraciones juradas de los dependientes; pero a partir de la incorporación del "Software RC-IVA (Da Vinci)", no solamente tienen un formato electrónico, sino que como ya fue expresado, los arts. 3 y 4 de la RND N° 10-0029-05, establecen el procedimiento y los deberes que los agentes de retención deben cumplir, correspondiendo la aplicación objetiva de la norma y no el punto de vista o el parecer de cada contribuyente. Además, este punto ya fue desarrollado y explicado ampliamente al resolver el num. 1 del Considerando IV de la presente resolución.

**8.-** Sobre la supuesta falta de compulsión y valoración técnica y jurídica de:

- a)** La incompetencia del SIN, para tipificar ilícitos y establecer sanciones.
- b)** La obligatoriedad de cumplir con el deber de designar agente de información, para luego exigir recién la presentación de información.
- c)** La demostración que la información requerida por el SIN es una declaración jurada de los dependientes, con lo que se habría incumplido con la presentación de declaraciones juradas, cuya sanción por incumplimiento es de UFV's 300,-
- d)** La distorsión del concepto de incumplimiento respecto del principio de proporcionalidad, al haber exagerado la aplicación de la multa por incumplimiento.
- e)** La vulneración del principio de celeridad por la Administración Tributaria por haber detectado el supuesto

incumplimiento después de 2 años. **f)** Lo descrito en el inc. a), respecto del principio de legalidad y el art. 6 de la Ley N° 2492. **g)** La analogía forzada por el SIN para pretender demostrar que tiene facultades para tipificar ilícitos y establecer sanciones, cuando se halla prohibido por el art. 8 de la Ley N° 2492. Y, **h)** Lo señalado en el inc. b), en relación con el art. 6 de la Ley N° 2492 y el DS N° 27310, todo ello ya ha merecido respuesta fundamentada en los 7 puntos anteriores, en los que se trató con detalle cada una de las acusaciones formuladas por el demandante.

Finalmente, para mayor precisión respecto de lo argumentado por el actor, en sentido que se hubiera vulnerado el principio de proporcionalidad al sancionarle con la suma de UFV's 5.000, siendo que reconoció que simplemente incumplió el deber de informar, teniendo archivadas las declaraciones juradas presentadas, así como las facturas y que no efectuó retención alguna por no corresponder de acuerdo con la compensación realizada por sus dependientes con las facturas que presentaron, alega que la sanción es desproporcionada al constituir el límite máximo dispuesto por el numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04 por concepto de incumplimiento del deber formal de informar, sin que se encuentre que fuera evidente tal vulneración, porque la sanción se encuentra preestablecida en la referida resolución que data de 11 de agosto de 2004 y el incumplimiento en que incurrió el actor se produjo en el período correspondiente a septiembre de 2006, habiendo tenido la oportunidad de impugnarla, en su caso.

Del mismo modo, en referencia a la supuesta vulneración del principio de celeridad, contenido en el inc. k) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 de 23 de abril de 2002, el mismo se refiere por una parte, a evitar la realización de trámites, formalismos o diligencias innecesarias, lo que no se dio en el presente caso; pero por otra, la obligación determinada corresponde al período fiscal septiembre de 2006, la Resolución Sancionatoria N° 147/2008 de 25 de junio de 2008, desarrolló el procedimiento administrativo y se emitió la Resolución Administrativa en recurso de Revocatoria STR-CBA/0429/2008 de 11 de diciembre, posteriormente fue dictada la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo, interponiéndose finalmente la demanda en análisis, el 28 de mayo de 2009, por lo que se concluye que el procedimiento administrativo no incurrió en demoras innecesarias o en exigencias que hubieran retrasado indebidamente el desarrollo del proceso, por lo que no se encuentra que fuera evidente la vulneración acusada.

Sin embargo de lo anterior, en aplicación del art. 150 del Código Tributario Ley N° 2492, que en relación con la aplicación del principio de retroactividad, determina que será aplicable el mismo en casos en que se establezcan sanciones más benignas o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo, el monto de la sanción deberá ser modificado en la especie, de acuerdo con el que se encuentra señalado en el numeral 4.9 del punto 4 inserto en el art. 1 de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, fijado en la suma de UFV's 3.000, por constituir una sanción más favorable al actor.



Estado Plurinacional de Bolivia

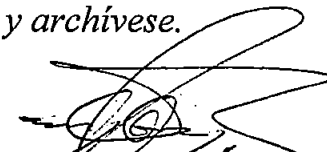
Órgano Judicial

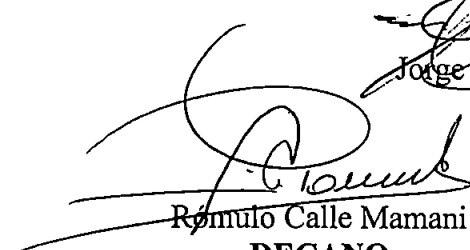
Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General, al pronunciarse a través de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo de 2009, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

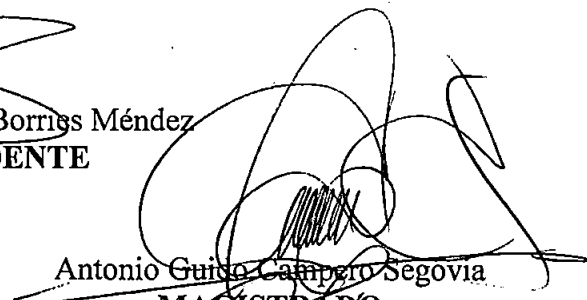
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 131 a 150, interpuesta por CONSTRUROCA S.R.L.; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0077/2009 de 3 de marzo de 2009 pronunciada en Recurso Jerárquico por la Superintendencia Tributaria General actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en aplicación del art. 141 del DS N° 29894 de 7 de febrero de 2009 y consiguientemente la Resolución Sancionatoria N° 147/2008 de 25 de junio, modificándose el monto correspondiente a la sanción, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

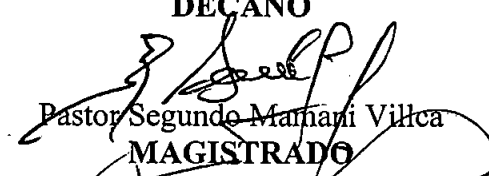
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

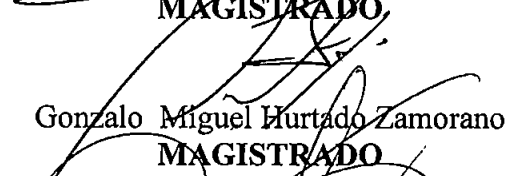
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

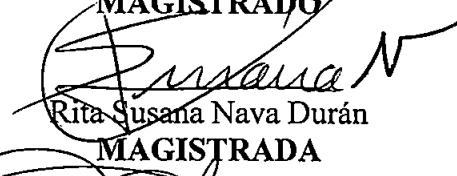
  
**Jorge Isaac von Borries Méndez**  
**PRESIDENTE**


  
**Romulo Calle Mamani**  
**DECANO**

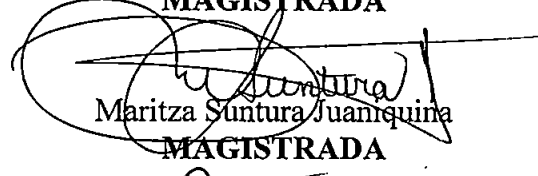
  
**Antonio Guido Campero Segovia**  
**MAGISTRADO**


  
**Pastor Segundo Mamani Vilca**  
**MAGISTRADO**

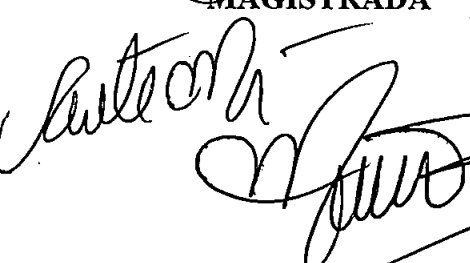
  
**Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano**  
**MAGISTRADO**

  
**Rita Susana Nava Durán**  
**MAGISTRADA**

  
**Norka Natalia Mercado Guzmán**  
**MAGISTRADA**

  
**Maritza Suntura Juanquina**  
**MAGISTRADA**

  
**Fidel Marcos Fardoya Rivas**  
**MAGISTRADO**

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

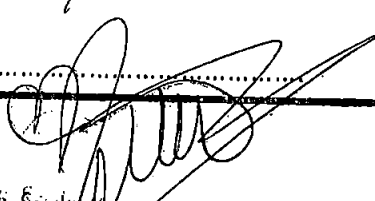
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA N° 290 FECHA 19 de mayo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015

Coatocme -  
VOTO DISIDENTE:

  
Jug. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA