



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

6-11-15  
13:09

CL  
A

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 211/2014.  
**FECHA:** Sucre, 15 de septiembre de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 714/2012.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital del Servicio Nacional (SIN) Chuquisaca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 20, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 617/2012 de 3 de agosto de 2012 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 4 a 17; contestación de fs. 44 a 46; réplica de fs. 51; dúplica de fs. 55 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca, representada legalmente por María Gutiérrez Alcón, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, 70 de la Ley N° 2341 y 74 núm. 2) de la Ley N° 2492, interpone demanda contencioso administrativa en base a lo que a continuación se describe:

Refiere que el SIN Chuquisaca, amparado en el art. 66 de la Ley N° 2492 y con el propósito de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes denominados agentes de retención - entre ellos la Secretaría DELA Chuquisaca- correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre 2008, dictó Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC), lo que originó que el Departamento Nacional de Inteligencia Fiscal (DNIF) en coordinación con la Gerencia Distrital Chuquisaca y Jefatura del Departamento de Fiscalización emitieran el AISC 11792203522, porque la Secretaría DELA no consolidó la información electrónica de sus dependientes con ingresos mayores a Bs.7000.- en el Sistema Da Vinci; esta falta de presentación constituye incumplimiento al deber formal conforme a los arts. 160 núm. 5) y 162. I de la Ley 2492, extremo que generó que la AT emitiera el AISC 11792203522, imponiendo sanción de 5000.-UFV's conforme establece el art. 4 inc. a) núm. 4. 3 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

Continúa señalando que el AISC 11792203522 fue notificado al contribuyente DELA el 23 de septiembre de 2011, otorgándole el plazo de 20 días para la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 714/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

presentación de los descargos correspondientes, término que fue cumplido por el contribuyente el 13 de octubre de 2011 mediante nota y documentos (Convenios entre Bolivia y Dinamarca, apoyo programático al sector agropecuario, fase II, informe de auditoría gestión 2006 entre otros), que prueban que el contribuyente DELA no incumplió los deberes formales de agosto 2008; empero dicha documentación no fue considerada válida para desvirtuar la obligación establecida en los arts. 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00029-05.

Refiere que la AT el 27 de octubre de 2011, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00391 11 confirmando la multa de UFV's 5.000.- impuesta a la Secretaría DELA Chuquisaca en el AISC 11792203522, sanción enmarcada dentro lo establecido en los nums. 6 y 8 del art. 70 de la Ley N° 2492, empero fue ignorada por la AGIT a momento de emitir la resolución ahora impugnada.

Con esos antecedentes, expresa que la AGIT fundó su resolución jerárquica en un hecho puntual: Sostuvo que el Agente de Retención no está obligado a utilizar el sistema Software RC-IVA (Da Vinci) si no fue remitida por los dependientes. Al respecto la AT afirma que la AGIT realizó un pronunciamiento que resulta *ultra petita*, toda vez que el único reclamo de la Secretaría DELA en fase administrativa fue que no se encontraban en obligación de remitir dicha información en aplicación del art. 2 del Decreto Supremo N° 21531, extremo que tampoco correspondía porque DELA no acreditó su condición de organismo internacional conforme dispone el art. 76 de la Ley N° 2492.

Finalmente, refiere que la resolución jerárquica impugnada está apoyada en un entendimiento descontextualizado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05. Por lo tanto no es válido para dejar sin efecto resoluciones sancionatorias emitidas conforme a la normativa vigente; por lo que solicitó se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución Jerárquica y mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00391 11 de 27 de octubre de 2011.

**CONSIDERANDO II:** Que en contestación a esa demanda, por memorial presentado en Secretaría de Sala Plena de este Tribunal el 7 de marzo de 2010 que corre de fs. 44 a 46 de obrados, Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, expone lo que a continuación se detalla:

En cuanto al reclamo de la AT que la Resolución Jerárquica realizó pronunciamiento *ultra petita*, al no observar que el sujeto pasivo en la interposición de su recurso sólo argumentó que no le correspondía pagar la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria de conformidad del art. 2 del DS N° 21531. Al respecto señala, que DELA además de solicitar la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 714/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

aplicación de la norma citada, también es cierto que hizo referencia de que sus dependientes pagan sus impuestos en forma independiente, prueba de ello es el Formulario 610 RV-IVA trimestral con Número de Orden 8680983073 correspondiente a uno de los empleados observados, en el que se evidenció que tiene calidad de contribuyente directo.

Arguye también que el NIT de DELA estaba inactivo, por lo que no le correspondía presentar declaraciones juradas o remitir información alguna al Sistema Software RC-IVA (Da Vinci). Por lo expuesto el pronunciamiento de la AGIT no es *ultra petita* como sostiene la AT en su demanda contencioso administrativa.

Finalmente refiere que el Agente de Retención del contribuyente DELA al no recibir la información de sus dependientes está imposibilitado de consolidarla y menos pudo haberla remitido al Software RC-IVA. Extremo que convenció a la AGIT de que el sujeto pasivo no incumplió el deber formal impuesto en la Resolución Sancionatoria N° 18-000391-11 de 27 de octubre de 2011.

Por lo expuesto, la demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se hubieren causado con la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico erróneamente impugnada.

Con la respuesta a la demanda y corridos nuevos traslados, a fs. 57 se decretó Autos para Sentencia.

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

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de 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 control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que el motivo de la controversia en el presente proceso se circunscribe en determinar si la AGIT se pronunció *ultra petita* en la Resolución de Recurso Jerárquico, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria al considerar que la AT no observó el principio de tipicidad.

Al respecto corresponde analizar y precisar los hechos suscitados en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda. En concreto, una vez compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas tributarias, se establece que:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 714/2012. Contencioso administrativo. Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La Administración Tributaria notificó al contribuyente "Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca" con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179203522 por haber incumplido en la remisión de información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención por el periodo fiscal agosto 2008, imponiéndole multa de 5.000.-UFV's (fs. 2 de anexo I). La Secretaría DELA, el 13 de octubre de 2011 presentó prueba de descargo, no siendo suficiente para desvirtuar los cargos imputados, la AT emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-000391-11, que resolvió imponer el pago de 5.000.-UFV's por "incumplimiento a Deber Formal establecido en los Arts. 160° numeral 5 y 162° de la Ley N° 2492- Código Tributario Boliviano concordante con el Art. 40° del Decreto Supremo 27310..." (sic) (fojas 5 de anexo II).

El 9 de enero de 2012, la Secretaría DELA interpuso recurso de alzada (fs. 74 a 85 de anexo II), resuelto mediante Resolución ARIT/CHQ/RA 0072/2012 de 20 de abril de 2012, que determinó confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-000391-11 de 27 de octubre de 2011 (fs. 135 a 144 de anexo II).

El 15 de mayo de 2012, el ahora demandante interpuso recurso jerárquico ante la AGIT (147 a 169 de anexo II), que resolvió mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0617/2012 de 3 de agosto de 2012, revocar la resolución impugnada dejando sin efecto la multa de UFV's 5.000.-, toda vez que el contribuyente DELA no incumplió lo establecido en el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, por ende no incumplió el deber formal del art. 5 de la citada resolución de directorio (fs. 4 a 17 de obrados).

El 9 de noviembre de 2012, la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca interpuso demanda contencioso administrativa contra la resolución jerárquica, arguyendo que la AGIT al pronunciar su resolución actuó "ultra petita", refiriéndose a un caso de atipicidad en la omisión atribuida a la Secretaría DELA Chuquisaca (fs. 18 a 20 de obrados).

En ese contexto, se tiene que el empleador "Secretaría de Promoción DELA Chuquisaca" fue sancionado por la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca con 5.000.-UFV's por incumplimiento al deber formal según lo dispuesto por los arts. 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10.0029.05. Al respecto es necesario efectuar las siguientes precisiones de la norma aplicable al caso concreto.

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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.

Específicamente, respecto a las obligaciones de los Agentes de Retención o Empleadores, el art. 2. II de la RDN 10-0029-05 refiere *"que se aprueba el software RC-IVA Da Vinci con el propósito de que los empleadores consoliden la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa, así como la generación de planilla tributaria"*. El art. 3 señala que *"Los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs.7.000.- que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA deberán presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en medio electrónico utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes..."*; finalmente el art. 4 refiere que *"Los empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Agente de Retención y remitirla mensualmente a Impuestos Nacionales, mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de Impuestos Nacionales o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción en la misma fecha de presentación del formulario 98"*.

Ahora bien, de la normativa citada es evidente que la conducta del Agente de Retención, para que se constituya en incumplimiento del deber formal, tiene que existir el dependiente que presente facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, hecho que es voluntario y depende exclusivamente del deseo de imputar como pago a cuenta del RC-IVA, la alícuota del IVA contenida en esa presentación de los referidos documentos fiscales, ahí nace la obligación del empleador de consolidar la información que le fue remitida, para posteriormente enviarla -de forma mensual- a través de los medios y en los plazos estipulados en la RND 10.0029.05. Empero, de la revisión de los antecedentes del proceso, la conducta descrita en el art. 4 de la RND, atribuida a la Secretaría DEIA 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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.

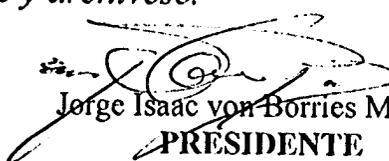
Bajo ese entendido, la conducta de la Secretaría DELA Chuquisaca no se subsume a la contravención de incumplimiento a deberes formales establecidos en la Ley N° 2492 de su art. 162.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 20, interpuesta por la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la que impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 617/2012 de 3 de agosto.

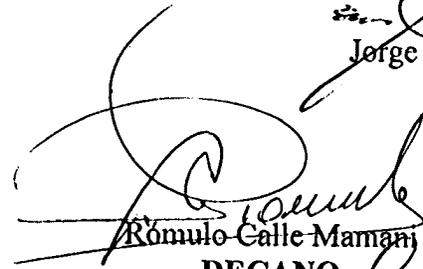
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

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

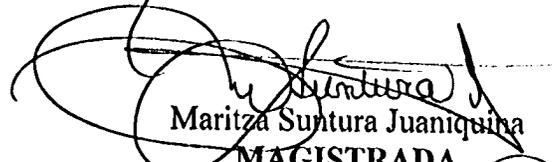
**PRÉSIDENTE**

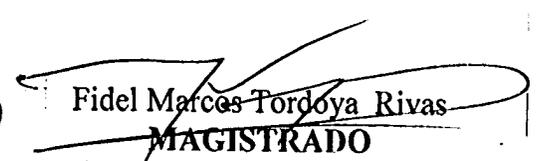
  
Romulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

No suscribe por emitir  
voto disidente  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Abog. Susana Magaly Merloni Bejarano  
**SECRETARÍA DE SALA**

6-11-15  
18:03

CV

## VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia del Exp. 714/2012 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

