



18-12-13 b2. 18:00

Exp. N° 38/2007.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) c/ Superintendencia Tributaria General

### SALA PLENA

SENTENCIA: 313/2013.  
EXP. N°: 38/2007.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) c/ Superintendencia Tributaria General  
FECHA: Sucre, dos de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/323/2006 de 30 de octubre de 2006, dictada por la Superintendencia Tributaria General, la respuesta de fs. 42 a 45, los memoriales de réplica de fs. 65 a 67 y dúplica de fs. 71 a 72, los antecedentes procesales, y;

CONSIDERANDO I: Que, la Gerencia Distrital de La Paz del SIN, representada por Zuleyka Soliz Rodas, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa contra la Superintendencia Tributaria General, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

En apoyo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) N° 2341 de 23 de abril de 2002 y arts. 778 y sgtes del Cód. Pdto. Civil, aplicable en materia tributaria por el art. 74 núm. 2) de la Ley N° 2492, en proceso contencioso administrativo impugna la resolución del recurso jerárquico, expresando que la administración tributaria mediante Actas de Infracción Nos. 51902357, 51901689 y 51901089 sancionó al contribuyente Ministerio de Hacienda, por incumplir la presentación en medio magnético la información generada por el Software del Libro de compras y ventas IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2004, emitiendo Resoluciones Sancionatorias GDLP/UJT-AI Nos. 1072/05, 18/06 y 20/06 imponiendo multa al contribuyente de 500 UFV's por cada infracción.

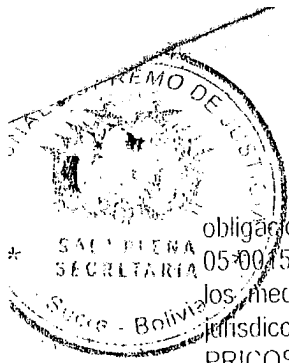
Agregó que notificado con estas resoluciones el Ministerio de Hacienda, como sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, siendo resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional mediante Resolución N° STR/LPZ/RA 0254/2006, revocando las resoluciones sancionatorias Nos. 1072/05, 18/06 y 20/06; por último al haber interpuesto la administración tributaria recurso jerárquico, la Superintendencia Tributaria General por Resolución STG-RJ/323/2006 de 30 de octubre de 2006, confirmó la resolución de alzada.

Al respecto, en la demanda se denunció que la resolución del recurso jerárquico, vulneró la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-06-02 de 3 de julio de 2002, por no considerar que el Ministerio de Hacienda como contribuyente y agente de información tenía el deber de presentar sus Libros de compras y ventas IVA en forma mensual en medios magnéticos, como también dispone la RND 10-17-02 de 11 de diciembre de 2002, aspecto que se habría ignorado en la resolución impugnada; luego denuncia que existió violación del art. 200 núm. 1) de la Ley N° 2492, porque la Superintendencia Tributaria General habría desconocido el principio de oficialidad o de impulso de oficio, de exigir información para establecer la verdad material de los hechos, en cumplimiento a las resoluciones normativas de directorio citadas, concretamente la información que genere en el software de libros de compras y ventas IVA, de los periodos fiscalizados.

Con estos argumentos impetra que se declare probada la demanda, por tanto se revoque la resolución impugnada N° STG-RJ/323/2006, en consecuencia mantener firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 1072/05, 18/06 y 20/06 emitidas por la administración tributaria.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por decreto de fs. 23, se corrió traslado y citado legalmente a fs. 37 Rafael Rubén Vergara Sandoval, Superintendente Tributario General, en tiempo hábil por memorial de fs. 42 a 45, respondió la demanda expresando en síntesis lo siguiente:

Que la RND 10-0015-02 de 29 de noviembre de 2002 establece una nueva categorización de contribuyentes en PRICOS y GRACOS, pero que las entidades del sector público no ingresan a estas categorías, excepto las empresas públicas, que tienen obligación de presentar en medio magnético del Libro de compras y ventas IVA; en esta línea la Resolución Administrativa de Presidencia (RAP) N° 05-0015-02 de 29 de noviembre de 2002, realizó igual clasificación de los contribuyentes en PRICOS y GRACOS en las ciudades de La Paz, Cochabamba y Santa Cruz, a los contribuyentes según el listado en los arts. 1 y 2 de dicha resolución y a los que no han sido contemplados dentro esa lista clasificó como Resto de Contribuyentes, bajo competencia de las Gerencias Distritales respectivas, en función del domicilio que hubieren registrado en la administración tributaria. Por otra parte la RND 10-017-02 de 11 de diciembre de 2002, establece que los contribuyentes que pertenecen a la categoría GRACO que tenían la



obligación de presentar en medios magnéticos los Libros de compras y ventas IVA, por efecto de la RAP 05-0015-02, fueron reclasificados como "Resto de Contribuyentes", que deben continuar presentando en los medios magnéticos mencionados en forma y plazos, ante las Gerencias Distritales de su nueva jurisdicción. Luego la RAP 05-0017-03 de 3 de diciembre de 2003, también realizó la clasificación de PRICOS y GRACOS, estableciendo la obligación de presentación en medio magnético del Libro de compras y ventas IVA.

Señala que en el procedimiento sancionatorio no se aplicó ninguna de estas normas administrativas, pero además que el Ministerio de Hacienda, siendo una entidad del sector público, no se encuentra en ninguna clasificación de contribuyentes PRICOS ni GRACOS, por tanto no existe imposición u obligación formal de presentar en medio magnético sus libros de compras y venta IVA, tampoco es evidente la violación de la RND 10-06-02, al no existir vulneración del art. 200 núm. 1 de la Ley N° 3092, ya que los recursos administrativos responden a lo descrito en el art. 4 de la Ley 2341 (LPA), entre ellos el principio de oficialidad, finalidad de los recursos, así como la prelación normativa prevista en el art. 5 de la Ley N° 2492.

Reitera que la resolución del recurso jerárquico STG-RJ/0323/2006, se ajusta a derecho al confirmar la resolución STR/LPZ/RA 0254/2006, porque con relación a la obligación de informar a la administración tributaria, previsto en el art. 71 de la Ley 2492 (CTB), señala que el Ministerio de Hacienda no ingresa en las categorías PRICOS y/o GRACOS, al pertenecer al "Resto de Contribuyentes", que no tenía la obligación de presentar en medio magnético la información generada en el software del Libro de compras y ventas IVA, por los periodos enero, febrero y marzo de 2004, debido a que, conforme dispuso la RND 10-0015-02 y la RAP 05-0015-02, clasifican en contribuyentes PRICOS y GRACOS, excluyendo a las entidades del sector público, entre ellas al Ministerio de Hacienda de dichas categorías; finalmente resalta que lo expresado en la demanda por la administración tributaria, carece de sustento legal.

Con estos argumentos impetra que se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso Jerárquico STG-RJ/0323/2006 de 30 de octubre de 2006, por ajustarse a derecho.

Consta de obrados que la entidad demandante presentó su réplica de fs. 65 a 67 ratificando su demanda y petitorio; mientras que la autoridad demandada presentó su réplica que corre de fs. 71 a 72, reiterando los fundamentos de respuesta a la demanda; por consiguiente, mediante proveído de fs. 73 se decretó "autos para sentencia".

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:

La administración tributaria (AT) en proceso administrativo sancionatorio emitió las Actas de Infracción Nos. 51902357, 51901689 y 51901089 labradas en fechas 18 de mayo de 2005, sancionando al Ministerio de Hacienda, por incumplimiento de la presentación en medio magnético de la información generada por el Software del Libro de compras y ventas IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2004; posteriormente la misma AT dictó las Resoluciones Sancionatorias GDLP/UJT-AI Nos. 1072/05 de 27 de diciembre de 2005, 18/06 y 20/06 de fechas 9 de enero de 2006 (fs. 1 a 6 del anexo 2), imponiendo multa de 500 UFV's por cada infracción, al contribuyente Ministerio de Hacienda con NIT N° 1001543025.

Contra estas resoluciones el Ministerio de Hacienda como sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, siendo resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, mediante Resolución de Alzada N° STR/LPZ/RA 0254/2006 de 10 de agosto de 2006 (fs. 83 a 87 del anexo 2), que revocó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 1072/05, 18/06 y 20/06; por último, la Gerencia Distrital de La Paz del SIN formuló recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0323/2006 de 30 de octubre de 2006 (fs. 146 a 158), pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, que a su vez confirmó la resolución de alzada.

Que, en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste 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 art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en sede administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO IV:** Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:



El objeto de la presente controversia radica en establecer si el Ministerio de Hacienda, tenía la obligación de presentar en medio magnético la información del libro de compras y ventas IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2004, ante instancias del SIN y; consiguientemente si operó la conducta prevista como incumplimiento de deberes formales (art. 162 CTB.)

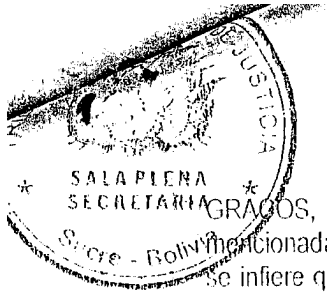
Para resolver esta controversia, debemos empezar señalando qué se entiende por sujeto pasivo y contribuyente, así el art. 22 del CTB, establece que "es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias...", el art. 23 del mismo cuerpo legal señala: "Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria..."; por su parte el art. 70 núm. 1 del referido compilado normativo, establece la forma de cumplir las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, señalando: "Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria"; el art. 71 dice: "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, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria"; y el art. 162 I. del CTB, respecto al incumplimiento de Deberes Formales señala: "El que de cualquier manera 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 a la Vivienda (50-UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5000 UFV's)...".

Ahora bien, del análisis de la normativa administrativa relativa al caso, debemos considerar que la RND N° 10-0006-02 de 03 de julio de 2002, en su parte resolutive señala que los contribuyentes que anteriormente fueron clasificados como GRACOS en las Gerencias Distritales de La Paz, Cochabamba, Santa Cruz y Chuquisaca que se detallan en una lista, pasarán a la categoría de Resto de Contribuyentes, quienes conjuntamente los contribuyentes enumerados en el punto 3 de la señalada resolución, debían presentar el detalle de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes de todas las compras o adquisiciones que realicen en forma mensual, en medios magnéticos que genere el libro de compra y ventas IVA, lista adicional donde se incluye al Ministerio de Hacienda con RUC 3659186.

Sin embargo, se emite una segunda resolución, la RND N° 10-0015-02 de 29 de noviembre de 2002, que establece en su parte resolutive, que tendrán la categoría de PRICOS aquellos que ocupen los 50 mayores lugares en la información acumulada que anualmente procese la Administración Tributaria y tendrán categoría de GRACOS aquellos que ocupen las posiciones de 51 a 1200; resolución que además señala, que las entidades del sector público no ingresan en éstas categorías excepto las empresas públicas de cualquier índole; en ésta resolución se realiza de manera detallada en su art. 5° quienes eran los contribuyentes que debían cumplir con los deberes formales detallados, entre los que no se encontraba el Ministerio de Hacienda, puesto que éste se constituía dentro la denominación de entidades públicas.

Posteriormente se emite la RAP N° 10-0015-02 de 29 de noviembre de 2002, que clasifica nuevamente como PRICOS y GRACOS a contribuyentes de una lista que se detalla, donde no figura el Ministerio de Hacienda; sin embargo clasifica a todos aquellos que no figuraban en la lista como "Resto de Contribuyentes", la misma que sólo dispone para éstos contribuyentes, que estarán bajo jurisdicción de las Gerencias Distritales respectivas; en fecha 11 de diciembre de 2002 se emite la RND 10-017-02 de 11 de diciembre de 2002, que en su único artículo dispone que: "los contribuyentes que pertenecían a las categorías GRACOS y tenían la obligación de presentar en medio magnético los libros de compras y ventas IVA, que por efecto de la RAP N° 05-0015-02 fueron reclasificados como Resto de Contribuyentes, deberán continuar presentando los medios magnéticos en la forma y plazos correspondientes ante las Gerencias Distritales de su nueva jurisdicción"; éste artículo aclara respecto a quienes se constituirían como "Resto de Contribuyentes" y la obligación que tenían de seguir presentando sus declaraciones en medio magnético.

Por último se emite la Resolución Administrativa de Presidencia N° 05-0017-03 de 30 de diciembre de 2003, que realiza una nueva clasificación de PRICOS y GRACOS y en su art. 4 establece respecto a las obligaciones formales y su vigencia, señalando textualmente: "Como efecto de la incorporación dispuesta, los contribuyentes y/o responsables que hayan sido asignados a las categorías de Principales y Grandes Contribuyentes, de conformidad con los artículos 1 y 2 de la presente resolución, deberán dar cumplimiento a los deberes formales dispuestos en el art. 5 de la RND N° 10-0015-02.... Caso contrario los contribuyentes serán sancionados de acuerdo en lo establecido en el art. 6 de la citada Resolución Normativa de Directorio", que entre otras obligaciones el citado artículo se refiere a la presentación en medio magnético del libro de compras y ventas IVA, solamente para los clasificados como PRICOS y



Exp. N° 38/2007.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) c/ Superintendencia Tributaria General

GRACOS, reclasificación que no contempla al Ministerio de Hacienda, puesto que en ésta RND mencionada, se realiza la exclusión de las entidades públicas de éstas clasificaciones; consiguientemente, se infiere que el Ministerio de Hacienda al no estar comprendido como GRACO ni PRICO, estaba dentro de "Reslo de Contribuyentes" y tenía la obligación de presentar en medio magnético el libro de compras y ventas IVA.

En ese entendido; es preciso señalar que, si bien la Resolución Administrativa de Presidencia N° 05-0017-03 de 30 de diciembre de 2003 es la última Resolución, las Resoluciones Sancionatorias GDLP/UJT-AI N° 0020, N° 0018 y N° 1072, resuelven sancionar al Ministerio de Hacienda en virtud a la RND N° 10-0017-02 de 11 de diciembre de 2002, la misma que es clara al establecer en su único artículo que los que no estaban dentro de las nuevas clasificaciones de PRICOS y GRACOS, se encontraban como Resto de Contribuyentes y que debían continuar presentando los libros de compras y ventas IVA en medios magnéticos.

Ahora bien, en la RND N° 10-0015-02 de 29 de noviembre de 2002, a la que hace referencia el MH, que también es parte de las resoluciones tomadas como fundamento dentro de las consideraciones de las Resoluciones Sancionatorias, establece en su art. 1 "Las Entidades del Sector Público no ingresan en estas categorías excepto las empresas públicas de cualquier índole"; debemos entender que ésta afirmación simplemente hace referencia a que el sector público no entra en ninguna clasificación de PRICOS o GRACOS; sin embargo, ésta afirmación no los exonera de la obligación de presentar sus libros de compras y ventas IVA en medio magnético como el resto de los contribuyentes, por cuanto el Ministerio de Hacienda como cualquier otro contribuyente sin privilegios, tenía el deber de seguir presentando sus libros de compras y ventas IVA en medio magnético de los periodos de enero, febrero y marzo de 2004, conforme lo establecido en el art. 70 inc. 1 de la Ley 2492; toda vez, que es de aplicación preferencial la Ley especial; por mandato constitucional establecido en el art. 410 párrafo II de la CPE; por otra parte si bien, se evidenció que el Ministerio de Hacienda no se encontraba inserto en ninguna clasificación y reclasificación como PRICO o GRACO; empero, como entidad pública y sujeto pasivo, le correspondía como el resto de contribuyentes la obligación formal de presentación en medio magnético de sus libros de compras y ventas IVA; y en caso de incumplimiento la sanción prevista en el art. 162 del CTB.

Por lo que la Resolución Jerárquica impugnada al confirmar la resolución de Recurso de Alzada, que a su vez revocó las Resoluciones Sancionatorias; ha realizado una valoración y análisis incorrecto respecto a ésta situación; toda vez, que las diferentes RND sólo se limitaron a clasificar y reclasificar a los contribuyentes como PRICOS y GRACOS, pero en ningún momento reiteramos se exonero de obligaciones a los entes públicos, pues sólo se estableció que se encontraban fuera de las clasificaciones de GRACOS Y PRICOS.

Del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la autoridad demandada, ha incurrido en conculcación de normas legales, efectuando una incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable; por lo que corresponde declarar probada la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consiguientemente deja sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0323/2006 de 30 de octubre de 2006 y la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0253/2006, quedando firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias GDLP/UJT-AI N° 1072, N° 0018 y N° 0020.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

No suscriben el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, el Decano Jorge Isaac von Borries Méndez y el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por ser de votos disidentes.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dos días del mes de agosto de dos mil trece años.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Segunda Magistrada Relatora: *Maritza Suntura Juaniquina.*

Rómulo Calle Mamani  
SUBDECANO  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

Exp. N° 38/2007.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) c/ Superintendencia Tributaria General

Pastor Segundo Mamani Villca  
MAGISTRADO  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA  
Maritza Sunlura Juaniquina  
MAGISTRADA

