



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 39/15 de 18/05/18  
H.R. N° 2734 de 20/05/15  
18-05-15  
16:00

U  
C/R

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 326/2014.  
**FECHA:** Sucre, 7 de octubre de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 76/2008.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).  
**MAGISTRADO RELATOR:** Fidel Marcos Tordoya Rivas

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Chuquisaca de fs. 23 a 27, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución STR/CHQ/RA 0083/2007 de 29 de junio de 2007 y demás antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que Nestor Quispe Vedia, en su condición de Gerente General a.i. del Servicio Nacional de Impuestos Chuquisaca, interpone demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007, fundamentando en lo siguiente:

El Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca, procedió a la verificación en el Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT 2) del contribuyente Tribunal Agrario Nacional, que fue notificado con la Orden de Verificación N° 1005OVE4620003, para que presente documentación en el plazo que le fue otorgado. Como resultado de la verificación y notificación preliminar, se determinó un impuesto omitido a favor del Fisco de Bs. 166.457.00 por concepto de RC-IVA (AR), emergente de la diferencia establecida en la determinación del sueldo neto, diferencia en actualizaciones, depuración de facturas de descargo presentadas por los dependientes, diferencia en consignación de importes sujetos a crédito fiscal y aplicación errónea de salarios mínimos nacionales, arrojando la Vista de Cargo e Informe Final la suma de Bs. 165.233.02 correspondiente al impuesto omitido.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

La Superintendencia Tributaria General, en la Resolución de Recurso Jerárquico que se impugna, resolvió confirmar la resolución del Recurso de Alzada STG/CHQ/RA 0083/2007, manteniendo firme la deuda tributaria de Bs. 6.861, que incluye los recargos de ley por mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago, y dejó sin efecto los reparos determinados al Tribunal Agrario Nacional como Agente de Retención, limitándose a realizar una copia de disposiciones legales, sin explicar de manera suficiente, la razón jurídica por la cual el sujeto pasivo, quedaría exento de responsabilidad ante el Fisco.

Fundamenta su demanda, transcribiendo el contenido de los arts. 22 y 25 de la Ley N° 2492 del Código Tributario vigente, los art. 30 y 31 de la Ley N° 1340, Código Tributario anterior y los arts. 19 y 22 de la Ley N° 843 y señala que es el Código Tributario la norma positiva de aplicación obligatoria en materia tributaria, que establece la responsabilidad de los sustitutos como uno de los dos tipos de sujetos pasivos para el Fisco, y es en cumplimiento a la normativa citada, que la Administración Tributaria inició proceso determinativo contra el Tribunal Agrario Nacional como Agente de Retención y como sujeto pasivo, que determinó reparos en función a los descuentos ADAP y actualizaciones no efectuadas conforme a la normativa vigente y en función de no retenciones a sus dependientes; al considerar que el Tribunal Agrario Nacional, en su condición de agente de retención, es responsable ante el fisco, en virtud al art. 25 núm. 4) del Código Tributario, al señalar que de no efectuarse la retención, éste responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste; además que resulta responsable ante el fisco, en su condición de Agente de Retención, en vista de que las facturas con las cuales se descargaron sus dependientes, no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal, por tanto, al existir impuestos omitidos, el Agente de Retención está responsabilizado en forma solidaria, ello determina que la deuda tributaria puede ser exigida al contribuyente o al Agente de Retención.

Con todos los argumentos vertidos, solicita se declare PROBADA la demanda, en consecuencia se revoque la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007, dejando firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 09/2007 de 10 de enero de 2007, emitida por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 13 de febrero de 2008 (fs. 30), fue corrida en traslado a la autoridad demandada siendo citado legalmente Rafael Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente Tributario General, que en tiempo hábil se apersona a este Tribunal en base a los argumentos expuestos en su memorial de fs. 37 a 40 responde la demanda en forma negativa, manifestando lo siguiente:

La Administración Tributaria argumenta que la Resolución de Recurso Jerárquico, dejó sin efecto los reparos determinados al Tribunal Agrario



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

Nacional, sin explicar la verdadera razón jurídica por la cual el sujeto pasivo, resultaría sin responsabilidad ante el Fisco en su calidad de Agente de Retención del RC-IVA, señalando además que desde el punto de vista doctrinal, la responsabilidad de los agentes de retención queda sin efecto cuando estos demuestran que los contribuyentes cumplieron con su obligación, y que por ello, en aplicación del Código Tributario, inició proceso determinativo en contra del Tribunal Agrario Nacional, estableciendo reparos por no retención a sus dependientes, en razón de que las facturas con las cuales se descargaron, no eran válidas para el cómputo de crédito fiscal, resultando la institución demandante, responsable solidaria por sus dependientes ante el Fisco, lo que determina que la deuda tributaria pueda ser exigida al contribuyente o al Agente de Retención.

Sin embargo, según lo previsto por los arts. 30 y 31 de la Ley 1340, los agentes de Retención, tienen delimitada su responsabilidad en dos acciones concretas, primero, efectuar la retención del tributo correspondiente y responder ante el Fisco por el importe retenido, por tanto no existen otras obligaciones legalmente atribuidas al Agente de Retención, como indebidamente pretende la Administración Tributaria; de ahí que, si el contribuyente, en este caso, los dependientes del Tribunal Agrario Nacional, incumplen sus obligaciones respecto a la determinación del tributo y la correcta imputación del crédito fiscal con descargos válidos, el Agente de Retención queda liberado de responsabilidad, tomando en cuenta que su obligación consiste en retener o detraer el importe que le corresponde al Fisco por concepto de tributo conforme a lo declarado por el contribuyente y efectuar el pago del importe retenido.

Señala que de acuerdo con lo previsto por los arts. 22 y 33 de la Ley N° 843 y el art. 8 del DS 21531, que rigen la designación y obligaciones del agente de retención en el RC-IVA, los empleadores del sector público, en este caso, el Tribunal Agrario Nacional, se constituye en Agente de Retención, con la obligación concreta de retener el saldo a favor del Fisco y cancelar los importes retenidos; para respaldar sus afirmaciones, cita los numerales 15 y 16 de la RA 05-0040-99, relativas a las obligaciones formales de los agentes de retención, concluyendo que de acuerdo a la normativa citada, que regulan el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, no SE atribuye al Tribunal Agrario Nacional, en su calidad de Agente de Retención, las facultades de control y fiscalización de facturas mediante cruces de información u otras acciones de investigación, en virtud a que esas atribuciones son de competencia exclusiva de la Administración Tributaria, de conformidad al art. 131 de la Ley N° 1340 y en el art. 66-1) y art. 100 de la Ley N° 2492 y que la declaración de facturas alteradas, inexistentes o falsas es de responsabilidad directa del dependiente que las declara.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

Por lo expuesto concluye que la demanda contencioso administrativo incoada carece de sustento jurídico que desvirtúe los fundamentos de la resolución impugnada, y por tanto no existe agravio alguno.

Con estos argumentos solicita que se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007.

Por memorial de fs. 79 a 80 la entidad demandante presenta réplica, mientras que la entidad demandada de fs. 91 a 93 vía fax y original de fs. 111 a 112 su dúplica, ambas partes ratifican los fundamentos de sus pretensiones; finalmente, por proveído de fs. 114, se pronunció el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

**CONSIDERANDO III:** Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución 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 Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

**CONSIDERANDO IV:** Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

En principio, de la revisión de lo obrado y antecedentes del proceso, la controversia, según afirma la Administración Tributaria en su demanda, radica en determinar si el Tribunal Agrario Nacional, en su calidad de Agente de Retención, es responsable o no ante el Fisco, respecto a las facturas con las que se descargaron sus dependientes que no eran válidas para el cómputo de crédito Fiscal.

En efecto, la resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007, confirmó la Resolución de Alzada STR/CHQ/RA 0083/2007 de 29 de junio de 2007, dictada por el Superintendente Tributario Regional de Chuquisaca, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria impuesta a Tribunal Agrario Nacional, de Bs. 6.861, que incluye recargos de ley por mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago argumentando que la normativa referente a la materia, no atribuye al Agent



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

de Retención, en este caso, al Tribunal Agrario Nacional, las facultades de control o fiscalización de las facturas mediante cruces de información, pues es exclusiva competencia de la Administración Tributaria, además que la declaración de facturas alteradas o inexistentes es de responsabilidad exclusiva del dependiente y de ninguna forma del Agente de Retención; siendo éste responsable, únicamente de la verificación de los requisitos formales de dichas facturas. Respecto a la deuda tributaria determinada por conceptos tales como cálculo incorrecto en las planillas de haberes, el cálculo del sueldo neto correspondiente a los descuentos efectuados por ADAP, salarios mínimos nacionales, diferencias de trasposos del F-87 del RC-IVA, concluyó con un saldo a favor del Fisco de Bs. 3.457, según la Resolución Determinativa 09/2007; sin embargo, considerando los pagos a cuenta realizados por el contribuyente por impuesto omitido, determinó un importe de Bs. 6.861, confirmando lo dispuesto en la resolución de alzada.

En el caso de autos, según lo reclamado en la demanda, cuya pretensión es que se deje sin efecto la resolución jerárquica, porque confirmó la resolución del recurso de alzada, y consiguientemente declaró que el Tribunal Agrario Nacional, en su calidad de Agente de Retención, no era responsable en forma solidaria por las facturas presentadas por sus dependientes, no válidas para el cómputo del crédito fiscal, corresponde señalar:

Los arts. 24 y 25 del Código Tributario, establecen que son contribuyentes las personas en las que se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, condición que puede recaer en las personas físicas, en las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes se atribuye en calidad de sujetos de derecho y las entidades, colectividades o asociaciones que construyen una unidad económica. Estando obligados al pago de tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por este Código o por normas especiales, reconocidas, vigentes. Por su parte, los arts. 30 y 31 del mismo cuerpo normativo disponen que son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por norma legal o por el órgano que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente; y que efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra este. El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

Asimismo, la RA. 05-0040-99 de 13 de agosto de 1999, en sus numerales 15 y 16 dispone que es obligación del agente de retención verificar que las notas fiscales adjuntas tengan los requisitos formales de habilitación establecidos en normas vigentes, hayan sido incluidas en su totalidad en la declaración jurada



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

y que la suma total sea correcta y en caso de existir errores, en la presentación efectuada por los empleados, ajustar dichos errores en el mismo formulario 101, así como proceder a la devolución de las facturas observadas. En caso de inobservancia de aquellos requisitos formales, el empleador se constituirá en responsable solidario con el empleado. En base a la normativa señalada, es de advertir que el agente de retención tiene la obligación de cuidar que las notas fiscales estén a su nombre y se encuentren debidamente firmadas por los dependientes y demás requisitos que en el caso se descuidó y siendo así, mal podría exonerársele de la responsabilidad solidaria respecto de los reparos advertidos por la Administración.

Al respecto es preciso señalar de igual modo, lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre del 2005, que en sus arts. 3 y 4 imponen dos obligaciones: la primera, para los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs. 7.000 a presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en medio electrónico, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) y el Formulario 87-1 impreso y firmado (actualmente formulario 110) y la segunda, para los empleadores o agentes de retención, que es la de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio Web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de Impuestos Nacionales o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98.

Del marco legal precedente, se advierte con claridad, cuáles son las obligaciones tanto de los dependientes como de los agentes de retención, de ahí que los primeros, deberán presentar descargos con facturas sin más requisitos que estas sean válidas para el importe de crédito fiscal, y dentro del plazo establecido; los deberes formales de los agentes de retención por su parte, consisten en verificar que las declaraciones juradas y las facturas cumplan con los requisitos formales de habilitación y sumas correctas, que estas hayan sido emitidas dentro de los 120 anteriores a su presentación y verificar si el formulario contiene errores, para lo cual deberá informar al contribuyente, para su corrección. Ahora bien, ninguna de las normas citadas hacen referencia a que los Agentes de Retención Tengan la obligación de controlar o fiscalizar las facturas presentadas por los dependientes para verificar si son falsas o inexistentes, pues esta es una tarea que corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria en su atribución de fiscalización, que es quien tiene los medios para realizar dicha tarea, y el deber de presentar facturas válidas por concepto de RC-IVA, es obligación y responsabilidad enteramente del contribuyente dependiente, entonces, mal puede responsabilizarse al Agente de Retención por un deber del dependiente como persona individual, al no haber sido cumplido correctamente y en caso de haber presentado facturas fraguadas, deberá imponérsele una sanción al



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

contribuyente y no a la institución empleadora, pues esta tiene carácter *intuitio personae*.

En la especie, la institución demandante, ampara sus alegatos en lo dispuesto por el art. 25.4) del Código Tributario, que textualmente establece: "...De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste". En efecto, los agentes de retención responderán de manera solidaria, en caso de que éste no hubiera cumplido con su deber formal, cual es el de proceder al descuento respectivo, en caso de que el dependiente no hubiera presentado las notas fiscales de descargo por concepto de RC-IVA, dentro del plazo establecido; mas no así en el caso de que habiendo presentado el dependiente las facturas de descargo, estas fueran falsas, alteradas o inexistentes, pues como ya se tiene dicho, no es atribución del agente de retención, realizar la fiscalización de las facturas para verificar su validez o no. En consecuencia, tanto la Resolución de Alzada STR/CHQ/RA 0083/2007, que fue confirmada posteriormente por la Resolución de Recurso jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007, al haber determinado al Tribunal Agrario Nacional, libre de cualquier responsabilidad solidaria, en vista de que este no tenía la obligación legal de controlar, verificar o fiscalizar las facturas presentadas por sus dependientes, ya que de acuerdo a los arts. 30 y 31 de la Ley N° 1340, no estaba facultado para ello, sino únicamente para efectuar la verificación formal de retener y empozar el impuesto por el RC-IVA, determinando que el sujeto pasivo de ese impuesto, es el dependiente como persona natural; enmarcaron su determinación de forma correcta, y de acuerdo con la normativa que rige la materia.

Que del análisis precedente, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007, no incurrió en conculcación de normas, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10.1 de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia y arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, falló en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 23 a 27., interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0624/2007 de 29 de octubre de 2007.



Estado Plurinacional de Bolivia

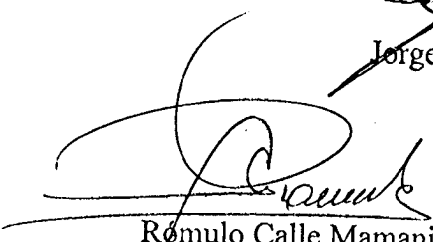
Exp. N° 76/2008. Contencioso Administrativo. Gerencia  
Distrital Chuquisaca del S.I.N. contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

No interviene la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por no encontrarse  
presente.

Regístrese, notifíquese y archívese.

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
PRESIDENTE

  
Romulo Calle Mamani  
DECANO

  
Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

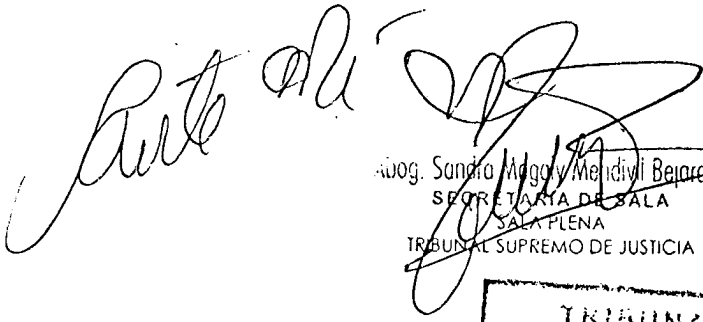
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
MAGISTRADO

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO

  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

  
Abog. Sandra Adgaly Melidivi Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2014  
SENTENCIA N° 326... FECHA 7/09/14  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 01/14  
VOTO PRESIDENTE: 