



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

77

Obi
28

77-8-15

18:00

SALA PLENA

SENTENCIA: 374/2014.
FECHA: Sucre, 16 de diciembre de 2014.
EXPEDIENTE: 258/2008.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 24 a 26, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0063/2008 de 25 de enero del 2008, emitida por la Superintendencia Tributaria General; contestación de demanda de fs. 39 a 41; réplica de fs. 59 a 60; duplica de fs. 66 a 68 y el informe de la Magistrada relatora Rita Susana Nava Durán.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Silvano Arancibia Colque, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa (fs. 24 a 26), pidiendo declarar probada la demanda y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 246/07 de 20 de junio de 2007, con los siguientes fundamentos:

El art. 103 de la Ley N° 2492 señala: "...Se presume, sin admitir prueba en contrario, que quién realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando sus actos y omisiones inexcusablemente a este último". Sobre la base de éste artículo, no puede la Resolución de Recurso Jerárquico insistir que no se ha configurado la aplicación de la normativa tributaria para el ilícito contravencional, ya que si bien en ese momento no se estaba facturando, el hecho de mantener el negocio abierto y un dependiente a cargo, significa que se esta en plena actividad comercial, es decir, al momento del operativo no se contaba con el talonario de facturas en forma física en el negocio, configurándose así el incumplimiento de deber formal al incumplirse en numeral 6.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04 de tenencia de facturas en el establecimiento y que al no contar con el talonario de facturas al momento del operativo de control, se verificó el incumplimiento a deber formal correspondiendo proceder y aplicar la sanción establecida en la norma.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 27 de mayo de 2008 (fs. 29) y corrido traslado a Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Superintendencia Tributaria General, éste responde a

)



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

la demanda (fs. 39 a 40), solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. No obstante que la Resolución Jerárquica STG-RJ/0063/2008 de 25 de enero del 2008 esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos tecnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:
 - a) El art. 103 de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano) regula la verificación del cumplimiento de deberes formales y de la obligación de emitir factura y el numeral 6.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04 contempla el deber formal de la tenencia de facturas en el establecimiento y la sanción por su incumplimiento. En el momento del operativo, el contribuyente no se encontraba en la oficina y ante el requerimiento que se realizó a otra persona en el domicilio fiscal, no se presentó el talonario de facturas a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales, señalando que no tenía en su poder la documentación solicitada.
 - b) Dentro del plazo de descargos el contribuyente Enrique Lizárraga presentó el Certificado de Dosificación F. 3347 correspondiente a las facturas con numeración del 301 a 350 y fotocopias legalizadas de las facturas N° 324 y 325, comprendidas dentro del rango de dosificación, las mismas que fueron impresas el 28 de diciembre del 2006 y que durante el mes de mayo estuvo facturando por los servicios que prestó, demostrando de esa manera que posee el talonario de facturas.
 - c) Una vez presentados los descargos por el contribuyente, la Administración Tributaria no valoró los mismos, rechazándolos simplemente al tenor del art. 103 de la Ley N° 2492, que presumen sin admitir prueba en contrario, que quien realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando de sus actos y omisiones al titular. En el presente caso, los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales solo se limitaron a requerir la presentación del talonario de facturas a la persona que se encontraba en el domicilio fiscal y no verificaron si existía o no el talonario en el domicilio fiscal, ni establecieron que la contribuyente no tenía el talonario de facturas. La información proporcionada por la persona que se encontraba en el domicilio fiscal, en sentido de que no tenía en su poder la documentación solicitada, no evidencia el incumplimiento de la tenencia de facturas en el establecimiento. Al respecto, el art. 76 de la Ley 2492 establece: *"En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria"*. En ese sentido, más allá de la duda razonable, el Servicio de Impuestos Nacionales debía probar la conducta del

2



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 258/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

sujeto pasivo, considerando esencialmente que se trata de una oficina de prestación de servicio profesional independiente, siendo la persona titular del NIT la única responsable de la tenencia y emisión de facturas, más aún si se evidenció que en el momento del operativo el contribuyente no se encontraba en su oficina.

- d) La doctrina tributaria enseña que: *“El incumplimiento de deberes formales es una contravención de carácter objetivo, por lo que la sola vulneración de la norma formal constituye la infracción sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente o negligentemente su obligación legal. Ello no impide que, si se prueba alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o error de hecho o de derecho, la contravención tributaria no se configure. Pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo”* (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario del autor Hector Villegas, pág. 390).

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar: *“Si se configuro o no la contravención tributaria de incumplimiento de deber formal prevista en el numeral 6.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04, referida a la tenencia de facturas en el establecimiento del contribuyente Enrique Lizarraga en el operativo de 17 de mayo del 2007”*.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. De acuerdo a la Sentencia Constitucional N° 0567/2012 de 20 de julio de 2012, ontológicamente las contravenciones tributarias y las sanciones que revisten la calidad de penas, tienen la misma naturaleza jurídica, es decir que desde el punto de vista sustancial, las llamadas contravenciones tributarias (infracciones administrativas) son perfectamente equiparables, a los ilícitos y sanciones previstos en el Derecho Penal stricto sensu, por ello la citada Sentencia Constitucional expresamente señala: *“El tratadista español, Eduardo García Enterría, al referirse al proceso administrativo sancionador, indicó que: “...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal”*.
2. Como las sanciones administrativas son equiparables a las sanciones penales, son también aplicables todos los principios que rigen a la sanción en materia de derecho penal, entre ellos, el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

- principio de culpabilidad que se funda en la responsabilidad penal y tiene diversas implicaciones, siendo entre las principales, la que exige la culpabilidad del autor, sea por dolo o culpa para que exista ilícito penal y para que exista sanción, consagrada en la regla del Código Penal que no hay pena sin culpa (art. 13 del Código Penal) y otro de los efectos del señalado principio, también aplicable, es el que no puede sancionarse a otra persona que no sea la autora por dolo o culpa.
3. En el caso de autos, producto del Memorandum MT-DF/CP-016/07 de 16 de mayo del 2007, los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Nacionales procedieron a verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales del contribuyente Enrique Lizarraga Saldias con NIT 7244233019, con domicilio tributario en calle Jordán N° E224 Edificio Abugoch, Piso 3, Departamento 304, donde atendidos por su dependiente no se entregó el talonario respectivo de facturas y se procedió a labrar Acta de Infracción por la contravención tributaria, de no contar con el talonario de facturas en el establecimiento, conforme al art. 160 del Código Tributario y numeral 6.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04.
 4. De la revisión de los antecedentes administrativos (anexo) se puede evidenciar los siguientes aspectos: 1) La consulta del padrón que cursa a fs. 25, evidencia que el contribuyente tiene como actividad principal la de servicios (actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría, asesoramiento en materia de impuestos, etc.); 2) La consulta del padrón también muestra que el contribuyente Enrique Lizarraga Saldias, es persona natural; 3) El Acta de Infracción N° MT-DF/CP-016/07 de 17 de mayo de 2007 (fs. 24 del Anexo) que señala que ante los funcionarios de impuestos nacionales encontraron en el domicilio fiscal de Enrique Lizarraga Saldias a su dependiente Félix Rodríguez, a quien solicitaron la documentación consistente en el talonario fiscal, no siendo entregada por el mismo; 4) En el periodo de prueba el contribuyente presentó certificado de dosificación de Notas Fiscales (fs. 31 del Anexo).
 5. Siendo asimilable la culpabilidad, a la contravención tributaria de incumplimiento de deber formal de tenencia de facturas en el establecimiento del contribuyente, prevista en el art. 162 del Código Tributario y en el numeral 6.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04, se tiene que para que exista ilícito tributario y sanción, debe ser cometida por dolo o culpa del contribuyente (no hay pena sin culpa) y que no puede sancionarse a otra persona que no sea la autora por dolo o culpa. En el caso de autos, al tratarse de una persona natural con la actividad principal de servicios, y que este es el que debe emitir facturas por la propia naturaleza de su actividad principal, cumpliendo las formalidades establecidas en normas específicas previstas en el numeral 6.4 3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 01-0021-04, en el caso específico el contribuyente Enrique Lizarraga Saldias, es el responsable y obligado a emitir las facturas, quien al no encontrarse presente en la verificación y control efectuado, no se podía exigir a otra persona que no sea el titular del NIT, la tenencia del talonario de facturas; asimismo posteriormente se demostró que sí existían las facturas y habían sido dosificadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 258/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

6. La Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, también alega haber infringido el art. 103 del Código Tributario que establece: "... Se presume, sin admitir prueba en contrario, que quién realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando sus actos y omisiones inexcusablemente a este último"; sin embargo en la interpretación de esta norma se debe tener en cuenta la naturaleza de actividad principal del contribuyente, que no se puede imponer sanción a otra persona que no sea la que por acción u omisión haya cometido la conducta descrita como ilícito tributario y que el art. 69 del Código Tributario, presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, de tal forma que como la contravención tributaria de no tenencia de facturas en el establecimiento, es solo atribuible al propio contribuyente principal, se debía presumir su inocencia y en el caso de autos, los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales debían advertir al dependiente que volverían en día y hora específico, y si en la segunda visita no se encontraba el titular o no tenía las facturas, recién se configuraba las características de contravención tributaria por dolo o culpa del contribuyente.

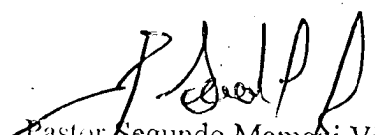
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 24 a 26, interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, cuyas atribuciones son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0063/2008 de 25 de enero del 2008 emitida por la Superintendencia Tributaria General.

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

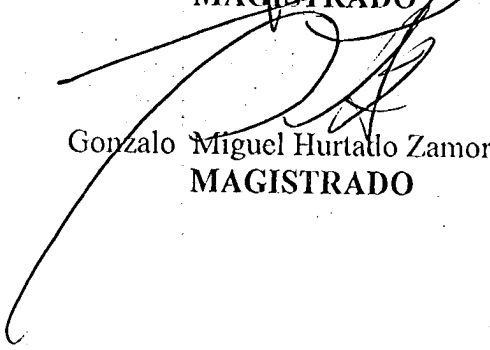
Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO


Antonio Guido Campesino Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO