



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



020-0276/LPZ- 0157/2013

5-04-17
10:13

90

SALA PLENA

SENTENCIA: 408/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 495/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 12 a 18 de obrados, en la que Rita Maldonado Hinojosa, en representación de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2013 de 15 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la admisión de fs. 20, la contestación de fs. 24 a 26 vta.; réplica de fs. 69 a 71; dúplica de fs. 74 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala, que el contribuyente Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo - (AECID), incumplió en la presentación del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente al periodo fiscal mayo de 2008, la que debió ser presentada al SIN en la misma fecha de la presentación de la Declaración Jurada del RC-IVA (Form 98), de acuerdo con la terminación del último dígito de su Número de Identificación Tributaria (NIT).

Sostiene, que de la información proporcionada por los Agentes de Información AFP Futuro de Bolivia S.A. y BBVA Previsión, los dependientes Paola Andrea Monasterios Jiménez, Mónica Asunta Oroza Barba, Roció Aponte Reyes Ortiz, Luis Juan Cuevas Arguata y Susana Sánchez de Villafan, todos estos funcionarios tuvieron ingresos mayores a Bs. 7.000 en el periodo fiscal mayo 2008, por lo que AECID se encontraba obligado a la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci), incumplimiento sancionado por la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, razón por el que el 11 de agosto de 2011, se elaboró el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 1179201076, notificado el 7 de septiembre del mismo año, por la existencia de indicios de contravención en el contribuyente conforme al Anexo "A" numeral 4, Subnumeral 4.3 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

Con esa base refiere, que el 8 de diciembre de 2011, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011, conminando al contribuyente al pago de la multa de 5.000 UVF, por el incumplimiento al deber formal de

presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, con la que fue notificado el 15 de octubre de 2012.

I.2 Fundamentos de la demanda.

Señaló, que el contribuyente incumplió lo establecido en los arts. 70, 71, 100 y 162 de la Ley 2492 del Código Tributario Boliviano (CTB), 17 de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y el Anexo inc. A) Numeral 4 sub numeral 4.3. de la referida RND.

Expresa también, que efectivamente por determinación del art. 2 del Decreto Supremo (DS) N° 21531, el personal de nacionalidad boliviana, contratado por misiones diplomáticas acreditado en el país, organismos internacionales, gobiernos extranjeros o instituciones oficiales extranjeras son sujetos del RC-IVA, considerados como independientes. En ese entendido indica, que el personal de nacionalidad boliviana contratado por la Agencia Española - AECID, debe pagar el RC-IVA en forma trimestral y compensar el 13% del RC-IVA con facturas registradas en el Form. 110, por consiguiente al ser personal sin ninguna relación de dependencia con el organismo internacional que los contrató, dichos funcionarios debieron pagar sus aportes laborales y patronales a las AFPs en forma independiente, sin embargo, la Agencia Española AECID efectuó la retención y pago de los aportes a las AFPs de los funcionarios de nacionalidad boliviana ya citados, dando a entender que dichos funcionarios trabajan en relación de dependencia del sujeto pasivo. En ese antecedente manifiesta, que la AECID debió consolidar la información de los funcionarios en el Form. 110 RC-IVA presentados por los dependientes para compensar el RC-IVA del periodo fiscal mayo de 2008 y remitirlo a la Administración Tributaria.

Acusa, que la AGIT no tomó en cuenta que la AECID infringió el art. 70 de la Ley 2492 CTB en sus inc. 6) y 8) referidas a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo concordante con el art. 71 del mismo cuerpo legal. Manifiesta también que según la RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, los empleadores o agentes de retención deben consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante su página Web o presentarlo en medio magnético a la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción, en la misma fecha de la presentación del formulario del Régimen Complementario al IVA.

Citando el art. 162 de la Ley 2492, expresó que la AGIT erróneamente sostiene que la AECID no tiene la calidad de Agente de Retención, por lo cual no estaba obligada a recibir el formulario 110 y en su caso realizar retenciones y mucho menos a enviar la información vía medio magnético el archivo consolidado de formulario 110, por lo que no correspondería aplicar la sanción por incumplimiento de una obligación que nunca le fue atribuible, cuando se demostró que la RND N° 10-0029-05 en su art. 5 sanciona a los Agentes de Retención, cuya sanción se encuentra establecida en la RND N° 10-0037-07 (5.000 UFV), no existiendo error o confusión entre ambas normas.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 495/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Manifestó asimismo, que la AECID no presentó ninguna documentación que demuestre que el personal contratado haya realizado sus declaraciones correspondientes al RC-IVA trimestralmente como contribuyentes independientes; o sea, no acreditó con documentación idónea que demuestre expresamente que el personal bajo su dependencia cumplió con sus obligaciones fiscales, de haber sido así, la información proporcionada por las AFPs Futuro de Bolivia S.A. y BBVA Previsión, sería errónea y sería cierto lo manifestado por el sujeto pasivo de no existir dependencia directa con el personal contratado, lo que no se verificó en el presente caso. Señala que por el contrario la Agencia Española AECID al efectuar los aportes a las AFPs de funcionarios contratados, estableció una relación de dependencia, lo que ocasionó que la Administración Tributaria (AT) al recibir ésta información, establezca la existencia de incumplimiento de deberes formales e inicie un Sumario Contravencional que culminó con la emisión del acto administrativo impugnado.

Refiere, que tanto el sujeto pasivo como la AGIT, por su turno, ignoraron los arts. 3 y 4 de la RND 10-0029-05, tal cual se colige del Informe CITE: SIN/GDLP/DF/GAISC/INF/5018/2011 de 24 de octubre, emitido por el Departamento de Fiscalización, por cuanto los descargos presentados por el contribuyente fueron considerados insuficientes y al no haberse efectivizado el pago del AISC, correspondió sancionar al sujeto pasivo. Con relación a la observancia alegada por el contribuyente, señala, que ese acto fue meramente dilatorio y que pretende confundir al Tribunal, cuando en rigor de verdad, es el contribuyente quien incumplió con el deber formal de la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, contraviniendo de esta manera el art. 76 de la Ley 2472 CTB, referido a la carga de la prueba, cuando su incumplimiento conforme el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, es sancionado con multa de acuerdo al Numeral 4.3 del Anexo A de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, consiguientemente, el sujeto pasivo tenía la obligación de presentar información en los medios autorizados y habilitados por la AT.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0452/2013 de 15 de abril, manteniendo subsistente la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011 de 8 de diciembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, a través de su representante legal se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de diciembre de 2013, que cursa de fs. 24 a 26 vta., expresando, que no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos; señala lo siguiente:

II.1.- Que la AT emitió la RND N° 10-0029-05, cuyo párrafo I, art. 3 dispone; que los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs. 7.000 y deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA contenida en facturas, notas fiscales, o documentos equivalentes, deberán presentar a su empleadores la información

necesaria en medio electrónico utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes", conforme a cronograma. Adicionalmente el art. 4 de dicha norma, establece que los empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", y remitirla mensualmente al SIN.

Manifiesta, que de acuerdo a lo señalado, el art. 2 del DS N° 21531, establece de forma taxativa e imperativa; que el personal contratado por las mencionadas instituciones, a efectos de dicha norma, se considera como contribuyentes independientes. Consecuentemente, se observa que dicha disposición constituye una máxima legal y no así una presunción "iuris tantum", que le faculte a la AT a prescindir de la misma cuando se pruebe que el personal contratado mantiene calidad de dependencia. Refiere que al contrario, la norma estipula que el personal que obtenga ingresos gravados conforme el art. 19 de la Ley 843, debe proceder de acuerdo al art. 9 del Reglamento del Régimen al Impuesto al Valor Agregado realizando una Declaración Jurada trimestral y procediendo al pago del impuesto que auto determinen. Por ello señala, que las instituciones comprendidas en el art. 2 del DS N° 21531, no se constituyen en Agentes de Retención, por lo que las disposiciones contenidas en la RND N° 10-0029-05 no son aplicables a las mismas, mas allá de que se verifique o no el cumplimiento de lo señalado en el RC-IVA por parte de las personas que contraten. Con esa base reitera, que lo señalado en el art. 2 del DS N° 21531 no da margen a interpretaciones respecto a las situaciones en las cuales el SIN podrá o no considerar que el personal contratado por misiones, representaciones u organismos de gobiernos extranjeros, constituye contribuyentes independientes, el hecho de que el recurrente haya realizado aportes a la AFP en relación a su personal siendo que éstos debieron efectuar los mismos por cuenta propia -el cual constituye una situación propia de otras ramas del derecho- no puede argumentarse como causal para el incumplimiento de un mandato contenido en norma tributaria.

Concluyó indicando, que al no tener la AECID calidad de Agente de Retención, no incurrió en contravenciones tributarias establecida por el art. 160-5 del CTB, debiendo ser deber de sus funcionarios cumplir con las disposiciones contenidas en el art. 2 del DS N° 21531, no se configura la conducta tipificada en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, por lo que considera dejar sin efecto legal la multa de 5.000 UFV impuesta en la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicita se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución que se impugna en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 495/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El 7 de septiembre de 2011, la AT notificó al contribuyente Agencia Española AECID con el AISC N° 1779201076 de 11 de agosto de 2011, por presunto incumplimiento en la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención, por el periodo fiscal mayo 2008, que debió ser presentada en junio 2008, de acuerdo con la terminación del último dígito de su NIT.

El 26 de septiembre de 2011, la AECID presentó descargos consistentes en: Decreto Real N° 1403/2007 de 26 de octubre de 2007 del Ministerio de la Presidencia Español, de creación de la AECID y su Estatuto; Certificado extendido por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto - Dirección de Privilegios e Inmunidades, según la cual AECID es una entidad gubernamental dependiente del Gobierno del Reino Unido de España y la Ley N° 860 de 27 de mayo de 1986, que aprobó el Convenio de Cooperación Técnica suscrito entre el gobierno de Bolivia y el de España, en fecha 3 de julio de 1971.

Luego de la evaluación de los descargos señalados supra, contenidos en el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/GAISC/INF/5018/2011, la AT emitió la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011 de 8 de diciembre, sancionando con multa de 5.000 UFV por Incumplimiento de Deberes Formales. Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de Alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) - La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0071/2013 de 30 de enero, **confirmando** la Resolución Sancionatoria recurrida.

Ante ese hecho, la Agencia Española AECID interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 0452/2013 de 15 de abril, pronunciada por la AGIT, que **revocó totalmente** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0071/2013 de 30 de enero, en consecuencia dejó sin efecto la multa de 5.000 UFV impuesta en la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011 de 8 de diciembre, acto administrativo que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su 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 analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea aplicación de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar; *si la AGIT aplicó erróneamente la normativa tributaria al establecer que la conducta de los dependientes de la AECID, no se configura en la tipicidad establecida en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, en el marco de lo previsto en los arts. 148,*

151 y 160 de la Ley 2492 CTB y numeral 4, punto 4.3 Anexo A de la RND N° 10-0037-07.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la Resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

Que por disposición del art. 148 de la Ley 2492 CTB, constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la referida Ley y demás disposiciones legales, y que estos ilícitos se clasifican en contravenciones y delitos; así también el art. 151, de la citada Ley, prevé que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan contravenciones o delitos previstos en éste Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias, y el Numeral 5), art. 160 de la misma Ley, contempla el Incumplimiento de otros deberes formales como contravención tributaria.

Por otra parte el art. 64 de la Ley 2492 CTB, establece que: *“La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos”*, por lo cual corresponde señalar que la AT tiene facultad normativa delegada expresamente por Ley para dictar normas administrativas a los efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas, facultad o derecho ratificado en el art. 40.I del DS N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB).

En este sentido en el marco legal previsto en los arts. 64 y 162 de la Ley 2492 CTB y 40 del DS N° 27310 RCTB, el 14 de septiembre de 2005 la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0029-05, que en su art. 1; resuelve reglamentar el uso del “Software RC-IVA (Da Vinci)” por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en relación de dependencia, así como por los Agentes de Retención del citado impuesto.

Asimismo, el art. 3 de la RND N° 10-0029-05, establece en el párrafo I; que los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs. 7.000.- (Siete Mil 00/100 Bolivianos), que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA contenida en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deberán presentar -a sus empleadores o Agentes de Retención- la información necesaria en medio electrónico, utilizando el “Software RCIVA (Da Vinci) Dependientes”; el párrafo III) del mismo artículo; indica que a tal efecto, se considerarán ingresos, sueldos o salarios brutos, a los ingresos declarados a las AFP como base para la retención que se efectúa por concepto de aportes al Fondo de Capitalización Individual.

Además, el art. 4 de la citada RND N° 10-0029-05, refiere que; *“Los Empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 495/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

electrónica proporcionada por sus dependientes... y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales...” y el art. 5 dispone que “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 2492...”.

Ahora bien, el art. 2 del DS. N° 21531, establece que; el personal contratado localmente ya sea por misiones diplomáticas acreditadas en el país, organismos internacionales, gobiernos extranjeros o instituciones oficiales extranjeras, son sujetos pasivos de este impuesto y a este efecto **se los considera como contribuyentes independientes**. Consecuentemente, a partir del 1 de abril de 1987, deberán liquidar y pagar el impuesto al régimen complementario al impuesto al valor agregado (RC-IVA) de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 9 de éste decreto supremo.

De la normativa glosada precedentemente y contrastada con los antecedentes, se tiene que las instituciones comprendidas en el art. 2 del DS 21531, no da margen a interpretaciones respecto a las situaciones en las cuales el SIN podrá o no considerar que el personal contratado por misiones, representaciones u organismos de gobiernos extranjeros como la Agencia Española AECID, se constituyan en contribuyentes independientes, consiguientemente, el hecho de haber efectuado aportes a las AFPs, no puede argumentarse como causal para el incumplimiento de un deber formal, cuando la norma tributaria está reservada para el resto de contribuyentes no contemplados por la disposición legal señalada ut supra, por lo que no se configura la conducta de la Agencia Española AECID en lo tipificado en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, en el marco de lo previsto en los arts. 148, 151 y 160 de la Ley 2492, CTB, y Numeral 4, punto 4.3, Anexo A de la RND N° 10-0037-07, en consecuencia, es inaplicable la sanción impuesta por la Administración Tributaria; correspondiendo confirmar la Resolución demandada, que dejó sin efecto legal la multa de 5.000 UFV por el Incumplimiento de Deberes Formales de presentación del Software RC-IVA (Da-Vinci), Agentes de Retención, correspondiente al período fiscal mayo de 2008, establecida en la Resolución Sancionatoria N° 1859/2011 de 8 de diciembre de 2011.

V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra errónea aplicación a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2013 de 15 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juanquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

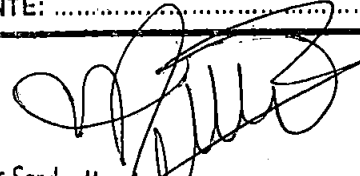



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA N° 408 FECHA 19 de sept.
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016

Conforme-
VOTO DISIDENTE:


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