



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 090/16 - 23/05/16

P.R. N° 2190 - 18/05/16

ERS-0227/CBA-0009/2011

13-05-16

10:17

SALA PLENA

SENTENCIA: 570/2015.
 FECHA: Sucre, 7 de diciembre de 2015.
 EXPEDIENTE N°: 45/2011.
 PROCESO: Contencioso Administrativo.
 PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0523/2010 de 22 de noviembre, emitida por la AGIT; la respuesta que cursa de fs. 58 a 60, el memorial de réplica de fs. 65 a 68, el memorial de dúplica de fs. 74 a 75, el decreto de fs. 77 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que la Resolución Jerárquica impugnada que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0149/2010 de 03 de septiembre, dejando sin efecto ni valor legal las Resoluciones Sancionatorias 18-00173-10; 18-00174-10; 18-00175-10; 18-00176-10; y 18-00177-10 emitidas contra AERO JET S.A., desconociendo las facultades de la Administración Tributaria para comprobar, verificar, fiscalizar e investigar de acuerdo al art. 66 de la Ley N° 2492; facultades que se reglamentan respecto del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), al emitir la Resolución Normativa de Directorio (RDN) N° 10.0029.05 de 14 de septiembre, que establece como obligación de los Agentes de Retención, 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 sitio web o en medio magnético en la fecha de presentación del formulario 98.

Alega que los empleadores o Agentes de Retención tienen la obligación mensual de informar, no existiendo salvedad para dicho incumplimiento; en consecuencia, la obligación de la incorporación de planillas tributarias, que refiere al cargo de información generada mensualmente, es también obligatoria; esta planilla tributaria está compuesta por campos referidos al Número de Identificación Tributaria (NIT), periodo fiscalizado, total ganado, crédito fiscal presentado en el mes, importe retenido, saldo de crédito para periodos siguientes; dicha información sirve al SIN para ejercer correctamente sus facultades de control, verificación y comprobación, por

lo que la remisión de dicha información por el Agente de Retención es necesaria.

Añade que por la RDN N° 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005, la omisión de presentar la información del "Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención" por parte de los Agentes de Retención, es sancionada de acuerdo al art. 162 de la Ley 2492 y el numeral 4.3 del anexo A de la RDN N° 10-0021-2004.

Igualmente manifiesta 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 intencional o negligentemente su obligación legal; ello no impide que si se prueba alguna circunstancia de imposibilidad material o error de hecho o de derecho, la contravención tributaria no se configura y que pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo.

Finalmente solicita que se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución impugnada, manteniendo firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias N°s 18-00173-10, 18-00174-10, 18-00175-10, 18-00176-10 y 18-00177-10.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda y corrida en traslado por decreto de fs. 36, se apersona Juan Carlos Maita Michel, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

El contribuyente AERO JET S.A., en instancia de alzada adjuntó oportunamente originales de planillas de sueldos y salarios, y planillas impositivas correspondientes a los periodos de enero, febrero, marzo, junio y octubre de 2007, en las cuales figuran solamente dos dependientes con sueldos superiores a Bs.- 7.000 (Siete mil bolivianos 00/100) y por tanto, obligados al pago del RC-IVA, con la posibilidad de presentación de los descargos correspondientes; ante esa situación dichos dependientes no presentaron los descargos correspondientes a los periodos fiscalizados en el caso de autos, por lo que no existe información que consolidar por parte del Agente de Retención.

Añade que las infracciones tributarias se rija por los principios de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad, de acuerdo al art. 71 de la Ley N° 2341, aplicable en virtud del art. 201 de la Ley N° 2492; por lo que se advierte que la RND 10-0029-05, no refiere que la obligación del Agente de Retención subsista a pesar de que el dependiente no presente sus descargos al RC-IVA, situación que en virtud del art. 73. I de la Ley N° 2341, debe hallarse expresamente definida (tipicidad) de acuerdo al principio de Legalidad establecido en el art. 6. I de la Ley N° 2492.

Finalmente concluye solicitando se declare improbada la demanda, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0523/2010 de 22 de noviembre.

Mediante memorial de réplica, la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN reitera los argumentos de su demanda, agregando que la AGIT, en su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

memorial de contestación, no basa sus argumentos en cuestiones reales y legalmente establecidas; señalando que existe total criterio de razonabilidad sobre lo actuado por la Administración Tributaria respecto a las sanciones determinadas por la misma, ya que el Agente de Retención debió exigir la presentación de los formularios a sus dependientes y que debió deducir el importe del total ganado a fin de cumplir con la obligación al Fisco; por lo que solicita nuevamente se declare probada la demanda contencioso administrativa con los efectos consiguientes.

Mediante memorial de réplica, la AGIT alega que la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, mediante su memorial de réplica, reitera los argumentos esgrimidos en la demanda, los cuales han sido desvirtuados completamente y que no se pronuncia sobre los argumentos del memorial de contestación a la demanda, por lo cual vuelve a solicitar se declare improbadamente la demanda.

Al haberse formulado la réplica y la réplica, por proveído de fs. 77, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

El 20 de noviembre de 2009, la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN notificó mediante cédula a Tomas Vargas Valenzuela, representante legal de AERO JET S.A., con cinco Autos iniciales de Sumario Contravencional por incumplimiento de deberes formales respecto a la presentación de información del "Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención", por los periodos de enero, febrero, marzo, junio y octubre de 2007, los cuales merecieron la emisión de las Resoluciones Sancionatorias 18-00173-10; 18-00174-10; 18-00175-10; 18-00176-10; y, 18-00177-10, que imponían una multa de UFVs 5.000 (cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda) cada una.

El Agente de Retención AERO JET S.A., el 09 de junio de 2010, recurrió en alzada mediante memorial cursante de fs. 39 a 42 de anexos, contra las mencionadas Resoluciones Sancionatorias, alegando entre otros aspectos, que el "Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención", sirve para que los dependientes registren el detalle de sus facturas presentadas según formulario 87-1 y también para que el empleador consolide toda la información presentada por los dependientes, haciendo énfasis en el art. 3 de la RND 10-0029-05, norma que dispone la posibilidad de que los dependientes puedan imputar como pago a cuenta del RC-IVA, la alícuota del IVA contenida en sus facturas, presentando a su empleador esta información mediante el software autorizado para el efecto; es decir, que los dependientes no están obligados a presentar información alguna, como es el caso de autos, y que por lo tanto en este caso no existiría información que consolidar y remitir por parte del empleador o Agente de Retención; ante ese argumento la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, revocó las Resoluciones Sancionatorias mencionadas, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0149/2010 de 03 de septiembre. Posteriormente la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, interpuso recurso jerárquico el 27 de septiembre de 2010, mediante

memorial de fs. 86 a 88, recurso resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0523/2010 de 22 de noviembre, que confirmó la Resolución de alzada, decisión que es impugnada en el presente proceso contencioso administrativo, con los argumentos señalados supra.

CONSIDERANDO IV: De la compulsión de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, se puede determinar que:

En principio, se tiene reconocida 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 un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

Que el motivo de controversia en el presente proceso, se circunscribe a establecer los alcances de la obligación que tienen los Agentes de Retención de remitir al SIN la información consolidada de sus dependientes respecto del RC-IVA, utilizando el "*Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención*", en cumplimiento de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005.

Que la Administración Tributaria emitió la RND 10-0029-05, a fin de establecer el uso de un software que facilite el cumplimiento de sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 de la Ley N° 2492; en este sentido, se tiene que en virtud de los arts. 148, 160.5 y 162 del mismo cuerpo legal, el incumplimiento de deberes formales es un ilícito tributario sancionado con una multa que va desde UFVs 50 hasta un máximo de UFVs 5.000, este es un tipo sancionatorio abierto; es decir, que por la naturaleza cambiante de la normativa tributaria, no es posible clasificar cuales serían estos incumplimientos en la Ley N° 2492, por lo que la mayoría necesariamente se tienen establecidos en la Resolución Normativa de Directorio correspondiente, la cual puede ser actualizada con periodicidad en atención a las necesidades de la Administración de los tributos en el Estado boliviano.

Al respecto, se debe definir qué se entiende por deber formal, "*a las obligaciones que la Ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley, impongan a contribuyentes, o terceros responsables para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos*"; es decir, que un deber formal implica una obligación legal, establecida en la Ley o en un Reglamento, por la cual se puede constreñir al contribuyente al cumplimiento de una obligación cuando se cumplen los supuestos jurídicos de la Ley o el Reglamento.

Los supuestos jurídicos del deber formal, objeto del conflicto jurídico se encuentran en la RND N° 10-0029-05, 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 (Siete mil Bolivianos) a presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 45/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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) o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98.

Se debe señalar que la RND N° 10-0029-05 en sus arts. 3 y 4, diferencia los dos tipos de obligaciones, una para los dependientes y otra para los empleadores o Agentes de Retención, la que interesa al objeto de la controversia, es la segunda; es decir, la obligación de los empleadores o Agentes de Retención de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes.

Bajo la normativa glosada precedentemente y los antecedentes descritos en el acápite anterior, se tiene que AERO JET S.A., en el rol de Agente de Retención por disposición de los arts. 22 y 25 de la Ley N° 2492 y 33 de la Ley N° 843, debe generar información y remitir información que permita a la Administración Tributaria llevar el respectivo control del pago impositivo, es por ese motivo que debe consolidar la información presentada y realizar la planilla tributaria respecto al RC-IVA de sus dependientes; al respecto el art. 4 de la RND 10-0029-05 es preciso respecto a la obligación del Agente de Retención, siendo esta consolidar la información de sus dependientes mediante el "*Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención*" y remitirla al SIN; es evidente que consolidar se refiere a dar firmeza, solidez o estabilidad a la información presentada, operación que lógicamente no se puede realizar sin la información, tornándose igualmente inexigible su remisión, porque la información consolidada no existe, agregando que los dependientes y contribuyentes al RC-IVA no están obligados a realizar descargos impositivos, situación ante la cual el Agente de Retención solamente tiene la obligación de deducir el monto correspondiente y declarar mediante el formulario 98.

Por lo anteriormente expresado, efectivamente existe un vacío legal respecto a la situación de los dependientes que no presenten descargos al RC-IVA por tener el crédito fiscal suficiente, y por lo tanto el Agente de Retención no tenga la obligación de presentar el Formulario 98 por no haber monto sujeto a retención, situación que debió prever la Administración Tributaria al momento de emitir la Resolución Normativa de Directorio, no siendo atribuible la culpa al Agente de Retención, quien no tiene la obligación de hacer lo que no esté expresamente exigido por la norma, en virtud del principio de Legalidad establecido en los arts. 14. IV de la Constitución Política del Estado (CPE) y 6 de la Ley N° 2492, concordante con la aplicación del principio "*Nulla poena sine lege*", emergente de los principios de legalidad y tipicidad establecidos en los arts. 71 y 73 de la Ley N° 2341 aplicables en materia sancionatoria; por lo que mediante una interpretación extensiva, no se puede intentar vulnerar derechos y garantías constitucionales, debiendo en todo caso la Administración Tributaria, utilizar sus facultades normativas para dar solución a este vacío legal.

Por lo señalado hasta aquí, se concluye que el Agente de Retención e Información AERO JET S.A., no tenía la obligación de consolidar y remitir información con la que no contaba, más aun si la presentación de dicha información normativamente depende de la voluntad del contribuyente o dependiente, por lo que debe declararse improbada la demanda contencioso administrativa.

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 contencioso administrativa cursante de fojas 30 a 32, interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0523/2010 de 22 de noviembre de 2010.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Surtura Juaniquima
MAGISTRADA


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



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

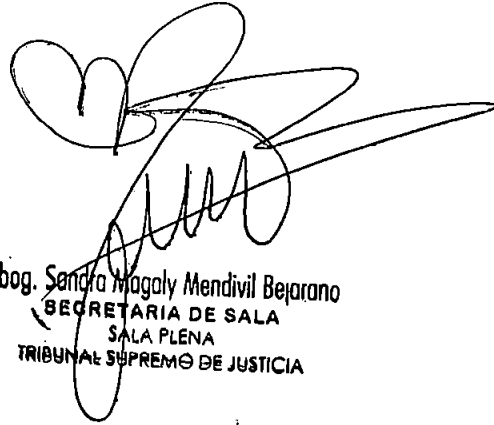
SENTENCIA Nº 570 FECHA 7 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

Dr. Jorge I. Uca Bernas Mondragón

Dr. Romulo Calle Marañón

VOTO DISIDENTE: Dr. Fidel M. Tardoya Rivas.



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