



# CEPB

Confederación de Empresarios  
Privados de Bolivia



Boletín Informativo - Unidad de Análisis Legislativo • Año 2 • No. 15 • Septiembre 2013 • [www.cepb.org.bo](http://www.cepb.org.bo)

## IMPUGNACION DE LA DERIVACION DE LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA REGULADA MEDIANTE RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0020-13

En razón a la importancia y amplitud de la norma en el contexto de la actividad del sector privado, teniendo en cuenta las previsiones que, entendemos, desconocen regulaciones generales del Código Tributario y sobre todo atentos a las consecuencias que su aplicación puede tener en el plano de las actividades empresariales, la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia (CEPB), definió impugnar tal disposición de carácter general.

### Contexto general

La lógica institucional que sustentó la posición de la CEPB, en primer término está circunscrita a una serie de consideraciones generales relacionadas directamente con el contenido de la norma sustantiva, esto es el Código Tributario Boliviano (CTB), a saber:

1. El Código Tributario bien entiende al sujeto pasivo como "...el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias..."
2. Lo mismo, tal norma reconoce como contribuyente a "...el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria...", incluyendo un catálogo de personas que pueden ser tenidas como tales.
3. En lo que respecta a los terceros responsables, el Código Tributario regula que éstos son "...las

personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir con las obligaciones atribuidas a aquél.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes"

4. En este contexto, la norma sustantiva expresa y claramente identifica, tanto a los que son responsables por la administración del patrimonio ajeno, como a los responsables por representación. Entre los primeros se cuentan a los directores, administradores, gerentes y representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida.
5. En este contexto de definición de sujetos intervinientes en materia tributaria, es de indudable importancia destacar que para acceder a un tercero como responsable del cumplimiento de la obligación tributaria, en calidad de subsidiario, es vital que concurra el elemento "dolo", esto supone que el responsable, en esta específica situación responderá incluso con su propio patrimonio.
6. En lo que respecta específicamente a la Derivación de la Acción Administrativa, el Código Tributario la entiende como el mecanismo que

permite a la Administración Tributaria procurar el cobro de la deuda tributaria contra los responsables subsidiarios, siempre y cuando exista un acto administrativo previo en el que "...se declare agotado el patrimonio del deudor principal, se determine su responsabilidad y cuantía, bajo responsabilidad funcionaria."

### Argumentos legales esgrimidos

1. El objeto conceptual desarrollado en el texto íntegro del Recurso tiene relación con la responsabilidad que les asiste a los directores, administradores, gerentes y representantes de las personas jurídicas (responsables por la administración de patrimonio ajeno).
2. En lo que respecta al sujeto pasivo, genéricamente se entiende que sobre él recae la obligación de pagar el tributo o carga tributaria. El término sujeto pasivo es un genérico que engloba dos especies de sujetos, los contribuyentes y los terceros responsables, que se diferencian por la responsabilidad que tienen respecto a la obligación tributaria. Así, el contribuyente será responsable por una deuda propia, en tanto que el responsable, lo será por deuda ajena, subdividiendo estos últimos en diversas especies, entre las cuales se encuentra la figura de la sustitución tributaria.
3. En el primer grupo ubicamos al contribuyente que es a quien le corresponde cumplir con sus obligaciones tributarias en forma personal o por intermedio de sus representantes legales. En el segundo grupo, ubicamos a todo el universo de personas físicas o jurídicas respecto a las cuales el legislador ha hecho recaer el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria, constriéndolos al pago del tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes o acreedores, en la medida en que estos últimos sean los titulares de los bienes administrados o en liquidación.
4. En el caso sujeto a análisis, el Art. 28º del CTB define a los responsables por la Administración de Patrimonio Ajeno en su calidad de representantes de los mismos a: "2) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos

con personalidad legalmente reconocida". Es necesario puntualizar que el Art. 29º del CTB establece un límite de la responsabilidad indicando que: "la responsabilidad se limita al valor de los bienes que se administren". Esta responsabilidad no se hará efectiva si los responsables hubieran procedido con la debida buena fe y diligencia. Por su parte, el Art. 27º del CTB actual define a los terceros responsables como: "(...) las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél."

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

5. Enfocándonos en lo que concierne a los terceros responsables por deuda ajena, entre los que se encuentran los directores, administradores, gerentes y representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida, analizamos las características propias de la figura.
  - a) Su responsabilidad tiene como fuente la Ley, lo cual no es más que una expresión del principio de legalidad, en la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda;
  - b) Debe tener una vinculación tal con el contribuyente, que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento por cualquier medio permitido por el derecho civil;
  - c) Tiene calidad de sujeto pasivo y no de agente o representante del fisco. Su función es honoraria, puede ser objeto de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones y deberes formales que la ley le impone, similares a las de los contribuyentes;
  - d) Sus relaciones con el fisco se rigen por el derecho tributario, en tanto que las relaciones con el contribuyente se rigen por el derecho privado.
6. Para que exista responsabilidad subsidiaria según la normativa tributaria actual, deben concurrir los siguientes elementos:



- a) Que el patrimonio del sujeto pasivo no sea suficiente para el pago de la deuda tributaria;
- b) Que en la conducta del responsable subsidiario se haya incurrido en dolo.
7. En definitiva la premisa importante aquí es que en el sistema, la afectación del patrimonio de los responsables por representación será posible única y exclusivamente cuando medie dolo de parte de los mismos. Es decir, la acción u omisión de los responsables debe haber sido realizada con conocimiento de las circunstancias de hecho, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se busca (intencionalidad), corriente concordante con la definición de Dolo existente en el artículo 14° del Código Penal vigente (Actúa dolosamente el que realiza un hecho previsto en un tipo penal con conocimiento y voluntad. Para ello es suficiente que el autor considere seriamente posible su realización y acepte esta posibilidad).
8. En el contexto descrito, si es que la Administración Tributaria pretendiera extender la ejecución tributaria al patrimonio de los Directores, Gerentes y Representantes, necesariamente deberá probar de manera previa la actuación dolosa de los mismos, en atención a que rige en el tema, el principio de culpabilidad, lo cual incluye examinar si el agente actuó con dolo o negligencia.
9. Ahora bien ¿Cómo se comprueba el dolo? En principio, es necesario establecer que, la legislación penal no admite el principio de presunción del dolo, por lo que su existencia, como la de otros presupuestos de la pena, depende de la prueba de causa. De la misma manera, la legislación tributaria no contiene un régimen de presunciones sobre la configuración del dolo, por lo que el mismo no se presume y, es imperativo que la Administración Tributaria pruebe y demuestre, su existencia. Este hecho es una expresión de la presunción de inocencia que rige a favor de toda persona en general y de todo sujeto pasivo tributario en particular, hasta que se demuestre su culpabilidad y responde al hecho de que un sistema presuncional en lo que respecta al dolo estaría reñido con el principio procesal según el cual, corresponde al acusador la prueba de lo que afirma, y no al contribuyente, pues implicaría que éste deba demostrar que no ha hecho aquello de lo cual se le acusa.
10. En tal contexto general, la Administración Tributaria deberá probar la intencionalidad manifiesta por medio de hechos externos y concretos. Esto no implica de ninguna manera aceptar la presunción del dolo o la inversión de la carga de la prueba, pues no se puede pretender que el contribuyente pruebe su inocencia, sino que el SIN tendrá la obligación y facultad de exhibir una serie de indicios y hechos objetivos concretos (documentos, cruces de información y otros) que la conduzcan - sin presumir, sino a través de la utilización de prueba directa- a demostrar el elemento volitivo (intencional) del dolo.
11. Como siguiente escenario, en el contexto de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13, se tiene la cuestionante de cuál es la Autoridad llamada por Ley, ante quien el SIN demostrará el elemento volitivo antes mencionado, pues no sería suficiente o no existiría suficiente seguridad jurídica, si la Administración Tributaria, simplemente presumiría la existencia de dolo sin la demostración de la misma, como tampoco si el responsable subsidiario, no cuente con los suficientes medios de defensa para demostrar lo contrario, en ese escenario, la determinación de la existencia de dolo, debe efectuarse necesariamente ante el órgano judicial llamado por Ley, quien deberá dilucidar con meridiana claridad:
- i. La identificación del responsable subsidiario;
  - ii. La identificación de las conductas que involucraron la situación de obligaciones impagas;
  - iii. El monto atribuible al responsable subsidiario que emerge de su conducta delictiva;
  - iv. Principalmente la demostración de la conducta dolosa.
12. Como se puede advertir, el procedimiento así establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13, sólo indica que el Auto Motivado debe precisar las acciones dolosas atribuidas al responsable, pero en

ningún momento se establece cual debería ser la Autoridad imparcial ante la cual se demuestre la actuación dolosa de presunto responsable subsidiario. En el presente caso, se considera que una vez agotado el procedimiento de prejudicialidad que agote la Determinación de la Deuda, en la que se establezcan de manera concreta los indicios de defraudación, de manera posterior se debe iniciar un procedimiento por parte del Ministerio Público que califique la conducta del sujeto pasivo e identifique plenamente a los partícipes, autores y coautores de la configuración del ilícito tributario, para que luego proceda la subsidiaridad, caso contrario, esta situación vulnera el principio de inocencia del sujeto pasivo y de los responsables por patrimonio ajeno.

## Conclusiones

En suma, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13 definitivamente supone una lesión de los derechos del responsable por representación por la pretensión de la derivación de la acción administrativa, en razón a que:

1. Se vulnera el principio de inocencia y no se considera el elemento fundamental de la demostración y prueba objetiva de la comisión dolosa e intencional del responsable por representación, omitiendo precisar como requisito específico para proceder a la Derivación, un pronunciamiento emitido por la Autoridad Llamada por Ley, que sentencie sin lugar a modificación posterior, cuáles fueron las conductas dolosas, en las que el responsable o responsables solidarios y subsidiarios haya incurrido para que se afecte su patrimonio personal.
2. La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13 al pretender establecer un procedimiento administrativo para que declare por agotado el patrimonio del sujeto pasivo, no considera elementos y factores que de manera indubitable, ameriten acudir a la responsabilidad subsidiaria, vulnerando el principio de legalidad para determinar procedimientos, que no pueden estar librados a las discrecionalidad y

arbitrariedad de las autoridades tributarias, las cuales pueden vulnerar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

3. El párrafo III del Art. 154° del Código Tributario establece con claridad que la Administración Tributaria no tiene facultades ni competencias para determinar el dolo, puesto que la acción para sancionar delitos tributarios se suspenderá durante la fase de determinación y prejudicialidad tributaria. Por lo tanto sólo el Juez con competencia en materia penal tributaria, puede determinar la existencia de dolo y establecer la sanción por esta conducta mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada cuya existencia debe ser el requisito para que la Administración inicie el procedimiento de Derivación.
4. La notificación con el Acto de derivación de la Acción Administrativa debe ser realizada personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios, por lo que el procedimiento establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13, es contrario al Art. 33 del CTB.
5. En el caso de pretender ejecutar el patrimonio del responsable subsidiario, sin existir la calificación de la conducta como defraudatoria por los tribunales especializados en materia tributaria y penal, y de iniciar la ejecución tributaria sin antes haber culminado con todas las medidas de cobranza coactiva y agotar de manera fáctica el patrimonio del sujeto pasivo, para luego ejecutar el patrimonio del responsable subsidiario, se atenta contra los derechos del responsable por representación por la pretensión de la derivación de la acción administrativa.

No obstante los argumentos técnicos y legales esgrimidos, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, emitió la Resolución Ministerial 630, en la que solamente se modifican las causales por las cuales se tendrá por agotado el patrimonio del sujeto pasivo, o se lo tendrá por insolvente, sin que se hayan enmendado las violaciones acusadas como suficientes para impugnar dicha norma general.