



SALA PLENA

SENTENCIA: 80/2014  
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2014  
EXPEDIENTE N°: 624/2012  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

MAGISTRADA RELATORA:

MARITZA SUNTURA JUANQUINA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 de 22 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fojas 33 a 37, la respuesta de fojas 69 a 71, la réplica de fojas 75 a 77, la réplica de fojas 80, los antecedentes del proceso.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel, interpone demanda señalando que:

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 de 22 de junio, emitida por la AGIT, afecta los intereses de la Administración Tributaria (AT) debido a que resolvió REVOCAR PARCIALMENTE, la Resolución ARIT-SCZ/RA 0070/2012, de 30 de marzo, señalando que confirma la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10 de 13 de mayo de 2010, que sanciona al contribuyente por incumplimiento al deber formal de información que corresponde solo a los periodos fiscales de enero y febrero del 2007, con la multa de 5.000 UFV por cada uno, fallo que provoca agravios a la Administración Tributaria.

Señala que, la AGIT vulneró los artículos 76 de la carga de la prueba, y 200 núm. 1 de la Ley N° 2492, así como el artículo 4 inc. d) de la Ley N° 2341 que refiere al Principio de Verdad material, toda vez que de la revisión de la resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ- 0434/2012 y de las normas en las que ampara su fallo, se evidencia que éste fue pronunciado interpretando la norma de manera literal, no así observando el Principio de Verdad Material; es decir, basándose en documentos, datos y hechos que tienen directa relación de causalidad, tal como lo establece el artículo 200 núm. 1 de la Ley N° 2492, que expresa: "(...) la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material de los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda (...)", de manera que la autoridad administrativa debió tener en cuenta la verdad objetiva de toda la cuestión en debate.

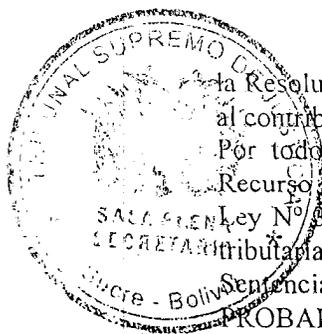
Asimismo, hace alusión a que el acto impugnado en su parte resolutive primera dispone sancionar al recurrente sólo por los periodos de enero/2007 y febrero/2007, sin embargo en la parte resolutive segunda dispone la acumulación de los autos iniciales de Sumarios Contravencionales Nros. 959102170, 959102171, 959102172, 959102173, 959102174, 959102175, 959102176, 959102177, 959102178, 959102179, de 30 de octubre de 2009, actos que corresponden a los incumplimientos de deberes formales de los periodos de enero a octubre de 2007, por lo que se entendería que la sanción establecida por incumplimiento de cada periodo es aplicable también a los periodos acumulados.

Refiere que, de la revisión de los recursos interpuestos, se evidencia que ni el Recurso de Alzada y mucho menos en el Recurso Jerárquico interpuesto por la contribuyente ORGANIZACIÓN CATOLICA DE COOPERACION DEL ARTESANO (OCCA), objeto sobre la procedencia de los periodos sancionados, siendo que la contribuyente muy consciente de lo que está en debate, no manifiesta oposición alguna.

Argumenta que, la AGIT resuelve Revocar parcialmente la Resolución de Alzada confirmando la Resolución Sancionatoria N°18-0000204-10, desconociendo la acumulación de los Sumarios Contravencionales dispuesta en el artículo segundo de la citada Resolución Sancionatoria.

Finalmente, señala que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) vulneró el principio de CONGRUENCIA y en consecuencia lesionó el principio del debido proceso, ya que de la revisión del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente OCCA, quien demanda puntos respecto a la improcedencia de la sanción establecida en los Autos Iniciales Contravencionales y la sanción establecida para los dos periodos, pidiendo en su recurso de Alzada que deje sin efecto la resolución sancionatoria, la AGIT emitió un fallo incongruente y contradictorio, toda vez que CONFIRMA la Resolución Sancionatoria, hecho que evidencia que la Resolución Jerárquica es un fallo "Extra Petita" porque concedió pretensiones que no formaban parte del Recurso de Alzada, ya que su fallo modificó de manera oficiosa la sanción establecida en

18/11/14



la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10, disminuyendo el monto sancionado, favoreciendo al contribuyente.

Por todo lo expuesto interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 en mérito a los artículos 70 de la LPA N° 2341, 2 de la Ley N° 8092, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC) aplicables en materia tributaria por el artículo 74 núm. 2 de la Ley 2492, artículo 10 de la Ley N° 212, así como la Sentencia Constitucional N° 0090/2006 de fecha 17 de noviembre, solicitando declarar IMPROBADA la Demanda Contenciosa Administrativa, en consecuencia se resuelva Revocar Parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0434/2012 de 22 de junio emitida por la AGIT, en la parte que se menciona sancionar sólo a los dos periodos de enero y febrero de 2007, se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10, misma que sanciona al contribuyente por los periodos fiscales de enero a octubre 2007.

**CONSIDERANDO II:** Que corrida en traslado la demanda, se apersona Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la AGIT, quien contesta negativamente a la demanda, señalando que: No obstante, que la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, aclara que de la lectura de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 se establece que la misma consideró toda la documentación presentada por la Administración Tributaria (AT) a tiempo de contestar el Recurso de Alzada y principalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10 que fue el acto impugnado por OCCA.

Que de la revisión de la parte dispositiva de la Resolución Sancionatoria impugnada, se evidencia con meridiana claridad que la misma en su numeral primero, resuelve sancionar a OCCA por el incumplimiento de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) correspondientes a los periodos fiscales de enero y febrero 2007, con la multa de 5.000 UFV por cada periodo, asimismo aclara que el numeral primero, sólo sanciona por estos periodos fiscales, sin referirse a otros.

En su numeral segundo la Resolución Sancionatoria impugnada dispone en forma expresa la acumulación de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nros. 959102170, 959102171, 959102172, 959102173, 959102174, 959102175, 959102176, 959102177, 959102178, 959102179, de 30 de octubre de 2009, pero que no se pronunció sobre sanción alguna que debería aplicarse por los incumplimientos consignados en los citados autos.

Señala también, que la AT pretende con su demanda, que el Tribunal Supremo salve la omisión en la que incurrió a tiempo de emitir la Resolución Sancionatoria, en la que si bien acumuló diez Autos Iniciales, solo sancionó dos de ellos (enero y febrero 2007), olvidando por descuido o negligencia, sancionar los restantes ocho Autos (marzo a octubre 2007).

Agrega que siendo claro lo que la propia AT dispuso en la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10, la AGIT en aplicación de la verdad material, resolvió confirmar la sanción impuesta en dicha Resolución, puesto que no se encuentra facultada para efectuar la modificación en el acto administrativo impugnado por el sujeto pasivo que implique una situación más gravosa que la establecida por la Administración Tributaria, vulnerando así el principio del REFORMATIO IN PEIUS.

Corroborando lo anterior, cita la Sentencia Constitucional 1724/2010, de 25 octubre de 2010 que a la letra dice: "*b) Principio de verdad material.- Dentro de los principios que rigen los procedimientos administrativos, el artículo 4 inc. d) de la LPA, reconoce el de verdad material como uno de los pilares sobre el que debe sustentarse su desarrollo, tomando en cuenta la situación de desventaja en la que se encuentra el administrado frente al aparato estatal(...)*".

Respecto al punto de haberse pronunciado en forma extra petita, la AGIT manifiesta que tanto en el Recurso de Alzada como en el Jerárquico interpuesto por la contribuyente, se solicitó se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10, que expresamente sanciona sólo el incumplimiento de dos periodos fiscales (enero-febrero 2007) en ese sentido fue que desvirtuando los fundamentos planteados por la OCCA, se dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria impugnada, y en consecuencia se confirmó que el incumplimiento al deber formal sancionado por la Administración Tributaria, es correcto en cuanto a los periodos fiscales de enero y febrero 2007.

Por lo referido, solicita se declare IMPROBADA la Demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Santa Cruz del SIN, porque no existiría agravio, ni lesión de derechos.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica fuera de plazo, disponiéndose "Autos" para sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:



La A.G., el 11 de noviembre de 2009 notificó personalmente a Luis Miranda Bustillos, representante legal de la OCCA, con los Autos Iniciales de Sumario Nos. 000959102170, 000959102171, 000959102172, 000959102173, 000959102174, 000959102175, 000959102176, 000959102177, 000959102178 y 000959102179, todos de 30 de octubre de 2009, por incumplimiento de presentación de información "Software RC-IVA (Da Vinci)- Agentes de Retención", correspondientes a los periodos fiscales de enero a octubre de 2007, que de acuerdo a lo establecido en el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, constituye incumplimiento de deber formal previsto en el art. 162 de la Ley 2492, sancionado con una multa de 5.000 UFV's, concediéndole el plazo de 20 días para presentación de sus descargos (fs. 5, 30, 55, 80, 105, 130, 155, 180, 205, y 230 de antecedentes administrativos, Anexo 1).

El 22 de diciembre de 2011, se notificó al representante de OCCA, con la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10 de 13 de mayo de 2010, que en su parte resolutive, dispone sancionar a la contribuyente OCCA, al incumplir con la presentación de información Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de Retención, correspondiente a los **periodos de enero y febrero/2007**, con una multa de 5.000 UFV's, por incumplimiento al deber formal de información previsto en el art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y en aplicación del punto 4.3 del numeral 4 del anexo A de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004. Asimismo dispone la acumulación de los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos. 000959102170, 000959102171, 000959102172, 000959102173, 000959102174, 000959102175, 000959102176, 000959102177, 000959102178 y 000959102179, todos del 30 de octubre de 2009 (fs. 20 a 23 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el Recurso de Alzada por Luis Miranda Bustillos, representante legal de la OCCA contra la mencionada Resolución Sancionatoria, el mismo mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0070/2012 de 30 de marzo, que CONFIRMÓ la Resolución objeto de impugnación, disponiendo la aplicación de la sanción de 5.000 UFV's, por cada uno de los **periodos incumplidos de enero a octubre de 2007**; determinación que fue recurrida mediante recurso jerárquico interpuesto por el representante legal de la OCCA, a cuya consecuencia se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 de 22 de junio, que REVOCÓ parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada y dispuso confirmar la Resolución N° 18-0000204-10 que sancionó a la contribuyente por incumplimiento al deber formal de informar correspondiente a los periodos de enero y febrero 2007 (fs. 57 a 63 y 86 a 93 de antecedentes administrativos).

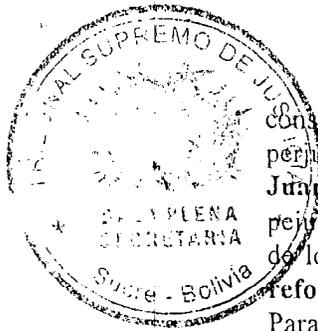
**CONSIDERANDO IV:** Que en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, 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 sede administrativa.

Que de la compulsión de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si correspondía sancionar en instancia recursiva agravando la situación del contribuyente, castigándole por los periodos de marzo/ 2007 a octubre/ 2007, que no fueron objeto del proceso sancionador.

A efecto de resolver la problemática; es menester puntualizar que los principios que inspiran al Derecho Administrativo Sancionador, devienen del Derecho Penal, por este motivo los principios constitucionales que rigen en materia penal se aplican en el procedimiento sancionador de la Administración Pública, pues la facultad punitiva del Estado se desdobra en dos manifestaciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. En este entendido, rigen entre otros los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad. De donde la legalidad recoge el aforismo jurídico "non reformatio in peius"; que se expresa en la prohibición de agravar la situación del único recurrente como consecuencia de su propio recurso.

En ese sentido cabe señalar, que se entiende por el principio Non Reformatio in peius, al respecto la jurisprudencia constitucional en la SC 0606/2013-L de 03 de julio señala: "...**Eduardo Couture** dice: "La reforma en perjuicio (reformatio in peius) consiste en una prohibición al juez superior de empeorar la situación del apelante, en los casos en que no ha mediado recurso de su adversario. El principio de la reforma en perjuicio es, en cierto modo un principio negativo:



Exp. 624/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

consiste fundamentalmente en una prohibición, no es posible reformar la sentencia apelada en perjuicio del único apelante”.

Juan Monroy Gálvez concibe que: ‘Ese es el nombre, en latín (prohibición de la reformatio in peius), de una institución de considerable importancia en el tema del recurso de apelación. Se trata de lo siguiente: **si una parte recurre en apelación de una resolución, el superior sólo podrá reformar la resolución a su favor, jamás en su contra**’.

Para el Tribunal Constitucional Español la prohibición de la reformatio in peius ‘tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso ve empeorada o agravada la situación creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la resolución que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación’... El mencionado instituto procesal fue evolucionando desde aquella concepción romanista que lo consideraba como una consecuencia del sistema de la personalidad del recurso, así Carlos Alfonso Silva Muñoz nos dice: **‘si una parte recurre de una decisión judicial es obviamente pretendiendo que el superior en grado ampare su pretensión impugnatoria dándole la razón pero en ningún caso para que agrave su situación**. Por otro lado si se permitiese la indicada reforma, sería irse contra la voluntad del no impugnante, pues si no cuestionó la decisión judicial fue porque consideró que la decisión del A quo, era la más justa para su parte’ ...” (las negrillas y subrayado son nuestros)

Asimismo el artículo 63 párrafo II de la Ley 2341 de Procedimientos Administrativos señala: **“La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso”**.

Bajo los criterios jurídicos expuestos; en el presente caso, es menester señalar que, el demandante argumenta que la AGIT en Resolución de Recurso Jerárquico al Revocar parcialmente la Resolución de Alzada violó el art. 76 de la Ley 2492 referente a la carga de la prueba, art. 200 núm. 1 de la misma Ley y artículo 4 inc. d) de la Ley 2341; asimismo que vulneró el principio de congruencia lesionando la garantía del debido proceso, al no haber realizado una valoración objetiva del hecho en cuestión, por cuanto la Resolución Sancionatoria que se constituye en el acto impugnado, en su parte resolutive primera dispone sancionar al contribuyente por los periodos de enero/2007 y febrero /2007, que sin embargo, en la parte resolutive segunda dispone la acumulación de diez Autos Iniciales de Sumario Contravencional, correspondiendo la sanción para cada periodo incumplido. Ahora bien, en ese contexto es importante considerar que conforme sale de antecedentes y se verifica la Resolución Sancionatoria N° 18-0000204-10 de 13 de mayo de 2010 (fs. 20 a 22 de antecedentes administrativos), textualmente dispone: “ Sancionar al contribuyente OCCA, NIT 1026789029, Representada legalmente por Miranda Bustillo Luis, al incumplir con la presentación de información Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente a los periodos de enero y febrero/2007, conducta prevista como Incumplimiento al Deber Formal de Información previsto en el art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y en aplicación del punto 4.3 del numeral 4 del anexo A de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, se impone una sanción pecuniaria de 5.000 UFV’s, por cada periodo incumplido”. Asimismo dispone la acumulación de los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos. 000959102170, 000959102171, 000959102172, 000959102173, 000959102174, 000959102175, 000959102176, 000959102177, 000959102178 y 000959102179...”.

En ese entendido, en el texto de la parte dispositiva de dicha Resolución Sancionatoria no se establece la sanción para los periodos de marzo/2007 a octubre/2007, si bien en la segunda disposición se acumulan otros AISC, empero no significa que también se les esté sancionando, porque no existe una disposición expresa de la Administración Tributaria que determine aquello; lo que realizó la Resolución de Alzada, es una interpretación solícita de la Resolución Sancionatoria, que por el hecho de existir una acumulación de otros AISC, concluyó determinando que la sanción era también aplicable a los otros periodos que no fueron contemplados de manera específica y expresa en la Resolución Sancionatoria, determinación que fue revocada parcialmente por la AGIT, porque dicha Resolución de Alzada a más de confirmar la Resolución Sancionatoria, agrava la situación del contribuyente al ampliar la sanción por otros periodos que no fueron parte de ese proceso sancionador.

Aspectos que desde ningún punto de vista pueden ser considerados violatorios a normativa referente a la carga de la prueba, menos al principio de verdad material y peor al principio de congruencia y garantía del debido proceso; por cuanto la AGIT en virtud del principio de legalidad y de manera objetiva y no haciendo interpretación abstracta, considerando además, que es obligación de la Administración cumplir en todo proceso con el principio de sometimiento pleno a la Ley, contemplado en el artículo 4 inc. a) de la LPA, que señala: **“La Administración Pública**



Exp. 624/2012 Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso”, falló en virtud del artículo 63 parágrafo II de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente por disposición expresa del art. 201 de la Ley 3092 (Incorporación al título V del CTB), por lo que de la lectura del mismo se establece que en resguardo del debido proceso y de manera fundamentada y congruente, emitió una Resolución conforme a derecho.

Por otra parte es importante considerar el principio “*non reformatio in peius*”, el cual como parte de los principios que inspiran al Derecho Administrativo Sancionador, establece que ninguna resolución podrá ser modificada en perjuicio del recurrente, en el caso concreto, no podía la Resolución de Alzada agravar la situación del contribuyente, menos aun cuando no existió pedido expreso de extender la sanción impuesta a los AISC acumulados, por lo que dichos aspectos debieron quedar excluidos de la revisión, interpretación y pronunciamiento por parte de la ARIT, lo contrario demuestra una vulneración al principio referido.

Además es importante añadir que la Administración Tributaria para evitar confusiones, a futuro deberá realizar la acumulación de los AISC en una fase anterior a la emisión de la Resolución Sancionatoria.

El análisis precedente permite concluir que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

**POR -TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, quedando firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0434/2012 de 22 de junio pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demanda, con nota de atención.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse ausente.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Duran por ser de voto disidente.

*Regístrese, notifíquese y cúmplase.*

Fdo. Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

Fdo. Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

Fdo. Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

Fdo. Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

Fdo. Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

Fdo. Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

Fdo. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**Secretaria de Sala**  
**Sala Plena**