



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

15-07-16

17:23

**SENTENCIA:** 112/2016.  
**FECHA:** Sucre, 30 de marzo de 2016.  
**EXPEDIENTE N°:** 782/2012.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rómulo Calle Mamani.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fojas 23 a a 31 vlt., en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN representada legalmente por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 711/2012, pronunciada el 20 de agosto de 2012, por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 62 a 64, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

## **I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

### **I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

La demandante señala que el 29 de septiembre de 2011, se notificó a CRÉDITO PARA AUTOEMPLEO S.A. (CREDIEMPLEO S.A.) con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011, haciéndole conocer que se encontraba obligado a presentar información del Software RC-IVA(Da Vinci) Agentes de Retención del periodo junio 2008.

Además, indica que se dio estricto cumplimiento al art. 168 de la Ley 2492, más aun cuando se presentaron los descargos correspondientes el 19 de octubre de 2011, que al no haberse efectuado el pago de la sanción, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012, resolviendo sancionar con la multa de 3.000 UFV por haber incumplido el deber formal de presentar la información Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención Ulteriormente, el contribuyente interpuso recurso de alza contra la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012, resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0482/2012, que resolvió confirmar la resolución impugnada, modificando la sanción establecida de 3.000 UFV a 450 UFV.

Posteriormente la Administración Tributaria formula recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0711/2012, que resolvió anular obrados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012, a efectos de que se emita nueva resolución congruente con los argumentos presentados en la carta de 19 de octubre de 2011.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

**1.-Manifiesta interpretación errónea del principio de congruencia en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0711/2011**, con el argumento que de acuerdo a lo transcrito sobre el razonamiento vertido en la resolución jerárquica y de acuerdo a la SC 1312/2003-R, se entiende que se incumple con el principio de congruencia, cuando en un proceso sancionatorio se introduce un elemento nuevo del que el administrado no hubiera tenido la posibilidad de defenderse.

Señaló que en el presente caso, el contribuyente fue notificado con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, otorgándole el plazo de 20 días para la presentación del descargo respectivo para hacer valer a su derecho presentado el 19 de octubre de 2011 a través de la nota s/n solicitando ***emitir criterio y análisis sumarial bajo el nuevo ámbito de aplicación de deberes formales correspondiente a la RND N°10-0030-11, amparado bajo el nuevo criterio de la norma más benigna para el contribuyente, para que una vez sumariado los casos y concluido el trámite se proceda a la baja y archivo de los mismos***, empero mediante informe CITE:SIN/GDLP/DF/GAISC/INF/07506/2011 de 8 de diciembre de 2011, emitido por el Departamento de Fiscalización, se hace conocer que dicha solicitud no corresponde, en razón que la sanción establecida en la RND N° 10-0030-11, solo es para incumplimientos que ocurran a partir del periodo octubre/2011.

Asimismo elaboró un cuadro comparativo entre los actos administrativos, con el fin de evidenciar que la norma aplicada en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011 y la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 es de acuerdo a la vigencia de la RND N° 10-0029-05, RND 100037-07 y posteriormente en aplicación de la RND N° 10-0030-11. Consecuentemente, esto se debe a que al momento de la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional estaba vigente la RND N° 10-0029-05 y el punto 4.3. Anexo de la RND N° 10-0037-07, mientras que al momento de la emisión de la resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 entró en vigencia la RND N° 10-0030-11 que modificó la RND N° 10-0037-07 estableciendo una sanción más benigna de UFV's 3.000 para la contravención de no presentación de información a través del módulo Da Vinci RC-IVA (Agentes de Retención) incurrido por el contribuyente que tenía una sanción más leve que la originalmente establecida.

Señaló que en ningún momento fue incongruente el procedimiento llevado a cabo por la Administración Tributaria, en razón de que no se incorporó en ningún momento ningún elemento nuevo del que no hubiera podido defenderse el sujeto pasivo, si no por el contrario es el propio contribuyente que solicita la aplicación de la RND N° 10-0030-11, además no existe incongruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria, por lo que dicho acto no es anulable por haberse cumplido todos los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, siendo incorrecta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolvió anular obrados hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012, a efecto que la Administración Tributaria emita un acto congruente con los argumentos



presentados por **CRÉDITO PARA AUTOEMPLEO S.A.** en la carta de 19 de octubre de 2011, como descargos del Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011.

**1.1.-Refirió que la sanción impuesta al sujeto pasivo cumple con los requisitos que establece la Ley 2341**, toda vez que la Administración Tributaria en la imposición de la sanción al Contribuyente cumplió con cada uno de los requisitos previstos en los arts. 73 y 79 de la Ley 2341, lo que da lugar a que existe una tipificación, sanción y una conducta que se subsume al tipo, dándose cumplimiento al procedimiento y los requisitos para la imposición de sanciones, adecuándose la conducta al tipo de manera culposa, procediéndose a sancionar al sujeto pasivo con el monto de UFV's 3.000.- más aun no se dejó en indefensión al contribuyente, lo que da lugar que la aplicación de la sanción se dio, observando todos los elementos establecidos por Ley, siendo correcta la imposición de la sanción, por lo que observó la congruencia.

**2.-Afirmó violación del artículo 168 de la Ley N° 2492**, por haberse admitido prueba fuera del plazo de 20 días del término probatorio, con la siguiente argumentación:

**a)** Se interpretó y valoró los descargos presentados por el Contribuyente, dando respuesta a través de la Resolución Sancionatoria a la nota de 19 de octubre de 2011, haciendo conocer al sujeto pasivo la aplicación de la norma más benigna a momento de aplicar la sanción; y,

**b)** Que el Contribuyente no presentó prueba dentro el plazo otorgado con el AISC, incurriendo en incumplimiento de Deberes Formales ante la omisión de la entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecido en la norma, no siendo cierto que el sujeto pasivo haya cumplido con su deber formal de presentación de la información Software RC-IVA(Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo junio 2008.

Además, señaló que el contribuyente presentó descargos correspondientes a los periodos fiscales noviembre/2007 y diciembre/2007, cuando debió presentar del periodo junio 2008, hecho que demuestra que el contribuyente incumplió con el deber formal de presentación de la información Software RC-IVA (Agentes de Retención) e incluso presentó descargos pertenecientes a otros trámites que no tiene relación al periodo fiscal junio 2008, aplicándose la sanción por Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012; sin embargo la Autoridad demandada señaló " que *Crédito para Autoempleo S.A. adjunto a su Recurso de Alzada la constancia de presentación del archivo consolidado RC-IVA del periodo fiscal junio/2008..*" y si bien el contribuyente en la etapa del recurso de alzada presentó descargos, estas debieron ser presentados ante la Administración Tributaria una vez notificado con el AISC. N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011.

**c)** Indicó que la Administración Tributaria no lesionó el derecho a la defensa del contribuyente, menos la garantía del debido proceso, al encontrarse el AISC debidamente fundamentado, más aun cuando el Contribuyente ejerció defensa desde la emisión de la Resolución

Sancionatoria, al tener pleno acceso y conocimiento de todos los actos, actuados realizados y emitidos por la Administración Tributaria.

Por otra parte, declaró que el informe CITE: SIN/GDL/DF/GAISC/INF/07506/2011 de 8 de diciembre de 2011, es un actuado preliminar y no constituye un acto administrativo definitivo que la norma obligue a notificar conforme los arts. 84 y 85 de la Ley 2492, por ser simplemente un documento interno de la Administración Tributaria, que no conlleva un análisis legal sobre la procedencia o no sobre la aplicación de los principios de retroactividad.

**d)** Prosigue señalando, que la Administración Tributaria cumplió con la valoración de los documentos presentados por el contribuyente, empero el contribuyente no observó que la presentación de las pruebas debe ser de forma pertinente y oportuna en observancia del art. 81 de la Ley 2492, dentro el plazo estipulado por el art. 168 de la citada Ley, norma concordante con el art. 1 de la RND N° 10.035.05, hecho no acontecido en el caso, por lo que no corresponde sea valorado toda prueba presentada fuera de plazo.

**3.-** Por otra parte impetra la violación de los arts. 35 y 36 de la Ley 2341, art. 55 del D.S. N° 27113 y art. 74 de la Ley 2492 con relación a la nulidad de obrados, bajo los siguientes fundamentos:

**a)** Sobre la vigencia de la RND N° 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, refirió que en Resolución Sancionatoria se aplicó la sanción establecida en el art. 1-II num. 4) subnumeral 4.9 de la cita resolución, donde se reduce la sanción aplicable al Deber Formal de no presentación de la información a través del Módulo Da Vinci RC-IVA por el periodo fiscal junio 2008 de UFV's 5.000 a 3.000.- resultando esta ultima la sanción más benigna.

**b)** Indico que no existe contradicción en la sanción impuesta, por haberse aplicado la retroactividad de la norma, procedente solo para invocar sanciones más benignas que beneficien al sujeto pasivo en observancia al art. 123 de la Constitución Política del Estado.

Asimismo, aclaró que los actos administrativos fueron emitidos por Autoridad competente, por lo que los mismas no carecen de objeto, al no ser ilícito e imposible, cumpliéndose así el procedimiento legal.

Que en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad al ser textual, solo opera en los supuestos establecidos en los arts. 36 de la Ley 2341 y art. 55 del D.S. N° 27113.

**4.-** Prosiguió manifestando, que la Autoridad demandada no efectuó un análisis de los aspectos de fondo, con relación a la aplicación de la sanción, por falta de entrega de la información veraz en los plazos, formas, medios y lugares establecidos por Ley para Agentes de Información y Retención.

Además indicó que la Autoridad demandada, omitió intencionalmente realizar un análisis de los aspectos de fondo, fallando sobre la forma, asegurando que existe incongruencia en el procedimiento sancionador llevado a cabo por la Administración Tributaria, por falta de entrega de la



información, cuando se demostró que el contribuyente no presentó descargos correspondientes y sólo se limitó a pedir la aplicación de una sanción más benigna, dispuesta en la Resolución Sancionatoria, por lo que está claramente demostrado que en los actos emitidos por el ente fiscalizador no existe incongruencia, que además se sancionó al contribuyente por la falta de entrega de información veraz, conforme los presupuestos exigidos por el art. 1-II subn. 4.9 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, aspectos que fue confirmado por la resolución de Alzada.

Por otra parte, señaló que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, reconoció que es aplicable la sanción prevista en el punto 4.9. de la RND N° 10-0030-11, empero en la parte resolutive de manera equivocada señala que debe aplicarse la sanción establecida en el punto 4.9.2. de la RND 10-0030-11 por el incumplimiento del Deber formal al no consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA(Da Vinci) que sanciona con 450 UFV's, con el fundamento de que el contribuyente cumplió su deber formal, aunque de forma extemporánea y que sólo la falta de presentación de información electrónica configura la contravención, sin observar que los plazos son improrrogables y perentorios, correspondiente al periodo fiscal junio 2008, que debió ser presentada en julio de 2008 y no así el 1 de junio de 2010.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativo, revocando totalmente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0711/2012 y en consecuencia declarar firme y subsistente en su integridad la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012.

### **III. De la Contestación a la demanda:**

Julia Susana Ríos Laguna en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 22 de marzo de 2013, que cursa de fojas 62 a 64 vlt. y señaló lo siguiente:

Manifestó que el 11 de agosto de 2011, se emitió el AISC N° 1179200767 contra CREDIEMPLO, ante la falta de presentación de información del Software RC-IVA(Da Vinci) Agentes de Retención del periodo fiscal junio 2008, en aplicación de los arts. 4 de la RND 10-0029-05 y 162 de la Ley 2492 y Numeral 4.3. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, ante lo cual el contribuyente presentó descargos impetrandose se incluya documentación de otro caso similar de la gestión 2009 en el informe sumarial y se considere la aplicación de la RND 10-0030-11 de 5 de octubre de 2011, que establece nuevos límites de multas y sanciones.

Asimismo, declaró que el 13 de febrero de 2012, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012, que resolvió sancionar al contribuyente con la multa de 3.000 UFV's modificando la sanción establecida en el AISC N° 1179200767.

Posteriormente, señaló que en instancia de alzada, el sujeto pasivo presentó la “*Constancia de presentación del archivo consolidado RC-IVA*” del periodo fiscal junio 2008 (presentada el 1 de diciembre de 2010) siendo evidente su proposición después de 2 años, empero no es menos evidente que por su parte la Administración Tributaria inicio el proceso sancionatorio por el citado periodo el 11 de agosto de 2011, es decir después de la presentación de la información; por lo que el AISC fue emitido cuando la información fue presentada, sin que se haya verificado previamente en su Base de Datos este extremo, no siendo óbice que dicha constancia no haya sido presentada ante la Administración Tributaria, cuando correspondía antes del AISC que el SIN verifique en su sistema, ya que el sujeto tiene el derecho a no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante.

A su vez, declaró que la Autoridad de alzada, consideró que el contribuyente cumplió con la entrega de la información, pero de forma extemporánea, por lo que en aplicación del numeral 4.9.2 de la RND 10-0030-2011 confirmó la Resolución Sancionatoria modificando la multa de 3.000 UFV a 450 UFV; sin embargo no observó que estaba confirmando una Resolución que aplicó el tipo y sanción previsto en el num. 4.9 de la RND 10-0030-11 en base a una interpretación errada de los argumentos expuestos en la nota de descargo al AISC.

Expuso, que la AGIT evidenció que la Resolución Sancionatoria no tuvo presente y menos aún, analizó los argumentos de descargo formulados por el sujeto pasivo, los cuales señalan el cumplimiento de sus obligaciones (antes de iniciarse el Sumario Contravencional) y solicita la aplicación de la norma más benigna, de acuerdo a la RND N° 10-0030-11, argumento que la Administración Tributaria debió tener en cuenta a fin de hacer una correcta tipificación de la conducta y la consecuente aplicación de la sanción.

Señaló que en ese contexto es evidente la falta de congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la resolución Sancionatoria, por lo que se evidencio la existencia de vicios de anulabilidad en el presente caso, por lo que la AGIT se vio impedida en ingresar a efectuar un análisis de los aspectos de fondo formulados por el ente fiscalizador, en relación a la contravención por la falta de presentación del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente al periodo fiscal junio 2008, por lo que dispuso anular actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 inclusive.

**2.-**Refirió, que habiendo la Administración Tributaria expuesto aspectos tanto de forma como de fondo, la AGIT primero procedió a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma, aspecto que fue evidenciado, tal como se señaló en el punto II.1, por lo que la AGIT se vio impedida de ingresar y emitir un pronunciamiento a cuestiones de fondo planteadas por el SIN, desvirtuándose de esta manera lo manifestado equivocadamente por la Administración Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 782/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

## II.1. Petitorio.

La Autoridad demandada solicitó se declare **IMPROBADA** la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0711/2012 de 20 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de impugnación Tributaria.

## III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1. Mediante Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011(fs. 12 del Anexo), la Administración Tributaria, instruyó: **1) Emitir Sumario Contravencional** contra el contribuyente **CRÉDITO PARA AUTOEMPLEO S.A. CREDIEMPLEO S.A.**, debido a que no presentó la Información del Software RC-IVA (Da Vinci) del periodo junio 2008, conducta prevista como incumplimiento al Deber Formal de Información en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05 sujeto a la sanción establecida en la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 la misma que asciende a 5.000 UFV's; y, **2) Conceder** en previsión del art. 168 de la Ley 2492 al contribuyente el plazo de 20 días, a efecto de que presente los descargos por escrito u ofrecer las que hagan a su derecho o bien cancelar la suma señalada.
2. Ante ello, el contribuyente dentro el plazo otorgado presentó la nota de 19 de octubre de 2011(fs. 7 del Anexo), solicitando: "...emitir criterio y análisis sumarial bajo el nuevo ámbito de aplicación de deberes formales correspondiente a la RND 10-0030-11 amparado bajo el criterio de la norma más benigna para el contribuyente, para que una vez más sumariados los casos y concluido el trámite se proceda a la baja y archivo de los AISC".
3. Ulteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012(fs. 15 a 17 del Anexo), que dispuso sancionar al Contribuyente con la multa de UFV's 3.000 modificando la sanción establecida en el Auto Inicial Contravencional N° 1179200767, por la contravención de Incumplimiento a Deberes Formales (No presentación de la Información a través del Módulo Da Vinci RC-IVA, del periodo fiscal junio/2008 (Agentes de Retención) de conformidad a lo establecido por el Subnumeral 4.9. Numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10.0037.07 adicionado por el Parágrafo II del art. 1 de la RND. N° 10-0030-2011, art. 162-I de la Ley 2492 concordante con el art. 40 del D.S. N° 27310.
4. Contra la referida resolución, **CRÉDITO PARA AUTOEMPLEO S.A.**, interpuso recurso de alza (fs. 18 a 20 del Anexo), resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio de 2012 (fs. 71 a 77 vlt del Anexo) que resolvió CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de

2012, modificando la Sanción establecida de 3.000 UFV's a 450.- UFV's en atención a lo dispuesto en el sub numeral 4.9.2. num. 4 de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por el incumplimiento de Deberes Formales al no consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitida mensualmente al SIN mediante su página web o mediante la presentación del medio magnético respectivo en los plazos establecidos para el periodo fiscal junio/2008.

5. La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz a.i. del SIN, recurrió mediante Recurso Jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 711/2012 de 20 de agosto de 2012(fs. 103 a 111 del Anexo), que resolvió **ANULAR** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio de 2012, en consecuencia se anula actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012 inclusive, a objeto de que la Administración Tributaria emita una Resolución Sancionatoria congruente con los argumentos presentados en la carta de 19 de octubre de 2011, como descargo del Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767.
6. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.
7. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.
8. Concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia, conforme consta a fs. 78 de obrados.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

De la compulsa de los datos del proceso, se establece que los puntos de controversia a ser resueltos son:

- 1. Si la Autoridad demandada efectuó una incorrecta interpretación del Principio de congruencia.**
- 2. Si existió vulneración de los arts. 81 y 168 de la Ley N° 2492 al haberse aceptado pruebas presentadas fuera de plazo de 20 días del termino probatorio.**
- 3. Si existió vulneración de los arts. 35 y 36 de la Ley 2341,55 del DS 27113 al haberse dispuesto la anulación de obrados en la instancia jerárquica.**
- 4. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria no hizo un análisis de los aspectos de fondo, con relación a la aplicación de la sanción, por falta de entrega de la información en el plazo, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los Agentes de Información y retención.**





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 782/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho e identificado los puntos de controversia, a efecto de pronunciar resolución, se ingresa a realizar el análisis bajo los siguientes parámetros:

### **1. Respecto a la primera controversia referido a que si la Autoridad demandada efectuó una incorrecta interpretación del Principio de congruencia, se tiene las siguientes consideraciones:**

El principio de congruencia impone al juzgador a resolver el litigio con estricta sujeción a los hechos y a las pretensiones aducidas por las partes, es decir, debe existir coherencia entre los hechos, las pretensiones y la resolución, por ello, la autoridad jurisdiccional o administrativa resuelve sobre aspectos expuestos por las partes.

Por su parte, la jurisprudencia constitucional, señala: *“...la congruencia abarca dos ámbitos, el primero referido a la unidad del proceso; es decir, la coherencia y vínculo que debe existir entre una resolución y otra dentro de un mismo proceso, y el segundo en cuanto a la consideración y resolución de todos los puntos puestos a consideración del juzgador, lo que significa que también debe existir coherencia y unidad de criterio dentro de una misma resolución, dado que la misma debe guardar correspondencia con todo lo expuesto a lo largo de su contenido, caso contrario carecería de consecuencia, siendo inviable que luego de analizar determinados hechos se llegue a resultados distintos, vulnerando la construcción jurídica que toda resolución debe tener en aplicación y resguardo del debido proceso”* (Sentencia Constitucional Plurinacional 0099/2012 de 23 de abril).

Por lo que, la congruencia interna de una resolución o sentencia responde a la estructura misma de una resolución, por cuanto expuestas las pretensiones de las partes traducidas en los puntos en los que centra una acción o recurso, la autoridad competente para resolver el mismo está obligada de contestar y absolver cada una de las alegaciones presentadas y además de ello, debe existir una armonía lógico-jurídica entre la fundamentación y valoración efectuadas por el juzgador y la decisión que asume. Este entendimiento fue recogido por la SCP 0593/2012 de 20 de julio, que expresó que: ***‘La congruencia exige solamente correlación entre la decisión y los términos en que quedo oportunamente planteada la litis, comprende los siguientes aspectos: a) Resolución de todas las pretensiones oportunamente deducidas. b) Resolución nada más que de las pretensiones ejercitadas, o sea prohibido resolver pretensiones no ejercitadas. c) Aplicación de estas reglas a las cuestiones introducidas al debate por el demandado, o sea resolución de todas las cuestiones planteadas por el mismo y nada más que ellas’.***

En el caso de autos, de una exhaustiva revisión de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal, se evidencia que la Administración Tributaria cuando emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional de 11 de agosto de 2011 (fojas 2 del Anexo administrativo) determinó Instruir Sumario Contravencional en contra del sujeto pasivo **CRÉDITO PARA AUTOEMPLEO S.A. CREDIEMPLEO S.A.** con el siguiente fundamento: ***“no presentó la información del Software RC-***

**IVA(Da Vinci) del periodo junio 2008**, por tanto su conducta está prevista como Incumplimiento al Deber Formal de Información en el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, sujeto a sanción establecida en el punto 4.3 del num. 4 del **ANEXO CONSOLIDADO** de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, la misma asciende a 5.000.-UFV..”, lo que demuestra que el ente fiscalizador instruyó Sumario Contravencional por el incumplimiento al deber formal previsto en el art. 162 de la Ley 2492 concordante con el art. 40 del D.S. N° 27310; sin embargo, se debe tener presente, que el sujeto pasivo CREDIEMPLO S.A. una vez notificado con el AISC el 22 de septiembre de 2011, ostentó como descargo la nota de 19 de Octubre de 2011, haciendo conocer al ente fiscalizador lo siguiente: “Ya durante la gestión 2009 se nos notificó los mismos procedimientos sumariales correspondientes a la gestión 2007, situación que a la fecha se ha concluido con **a) pago de las multas por incumplimiento, b) envió de la información RC-IVA Da Vinci consolidada de todos los periodos en los cuales se presentan ingresos iguales o superiores a Bs. 7.000.-, c) la formalización ante el SIN del comportamiento y cumplimiento oportuno de estas infracciones asumidas por nuestra empresa...2. De la experiencia a estos AISC y la regularización a la presentación de los mismos ante el sistema Da Vinci dentro el portal Newton, nuestra empresa cumplió con esta obligación.... (...)Por consiguiente, damos entendido que nuestra obligación formal fue cumplida a cuyo informe sumarial solicitamos se incluya este hecho....” (El subrayado y negrillas nos corresponde).**

De ello, se colige, que el ente fiscalizador interpretó subjetivamente lo manifestado por el sujeto pasivo en la indicada nota de descargo, ya que CREDIEMPLO, expresamente señaló que cumplió su obligación del deber formal de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) y en ningún momento el sujeto pasivo admitió o reconoció su incumplimiento, aspecto que fue reiterado en su recurso de alzada de fs. 18 a 20 del Anexo recursivo, señalando: “Tal como su autoridad podrá rescatar tanto del texto citado como de los antecedentes del presente proceso, **CREDIEMPLO en ningún momento reconoció, como erróneamente lo concibe el SIN, haber incumplido con el Deber Formal de Presentación de la Información Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo junio/2008...**”. Esta argumentación fue respaldada por la prueba adjunta al recurso de alzada (fs. 1 a 5 del Anexo Recursivo), consistente en la Constancia de presentación del archivo consolidado RC-IVA (Da Vinci) con la aclaración de que su presentación extemporánea de 1 de diciembre de 2010, no la convierte en un incumplimiento como manifestó el SIN.

Lo expuesto, permite concluir, que la Administración Tributaria no consideró que existe una diferencia entre el término “**NO PRESENTO**” a “**PRESENTO FUERA DE PLAZO**”, ya que la interpretación que se le otorga a cada una, se traduce en un monto económico en perjuicio del sujeto pasivo; en consecuencia, ingresó en una incongruencia y contradicción en sus actos con lo argumentado por el sujeto pasivo en la nota de descargo de 19 de octubre de 2011, hecho que se encuentra expresamente reflejado en el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/GAISC/INF/07506/2011 de 8 de diciembre de 2011, emitido por el Departamento de Fiscalización del SIN, que concluyó que el sujeto pasivo admite que no cumplió con el deber



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 782/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

formal de enviar ante el ente fiscalizador la información Software Da Vinci correspondiente al RC-IVA del periodo fiscal junio/2008, solicitando se le sancione con la multa prevista en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de fecha 05/10/2011, empero que esa sanción solicitada no corresponde porque sería solo aplicable a partir del periodo octubre/2011. De lo supra expuesto, se evidencia, que el indicado Informe no es coherente con lo manifestado por el contribuyente en la citada nota de descargo de 19 de octubre de 2011, máxime si esa conclusión fue base o sustento para el fundamento de la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012, que señaló: “ **El Agente de Retención reconoce que tenía el deber formal de enviar a la Administración Tributaria la información RC-IVA mediante el Software Da Vinci, correspondiente al periodo fiscal junio/2008 y no lo hizo, por esta razón solicita se le sancione con la multa establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de fecha 5/10/11; sin embargo, el pedido del contribuyente no corresponde, porque la sanción establecida es para incumplimientos que ocurran a partir del periodo octubre/2011 (...) y en virtud a que el contribuyente incumplió con la presentación de la mencionada información en el periodo fiscal observado, incurrió en la contravención de Incumplimiento a Deberes Formales, correspondiendo imponer la sanción prevista en el Subnumeral 4.3 Numeral 4 del Anexo Consolidado de la R.N.D. N° 10.0037.07, multa establecida de acuerdo a los parámetros señalados por el parágrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492 en concordancia con el Parágrafo I del art. 40 del D.S. N° 27310**”. Sin embargo, en la parte resolutive de dicha resolución, se resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 3.000.-UV's, modificando la sanción establecida en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 de 11 de agosto de 2011, por la contravención de Incumplimiento a Deberes Formales (No presentación de la Información a través del Módulo Da Vinvi RC-IVA de conformidad a lo establecido por el Subnumeral 4.9 Numeral 4 del Anexo Consolidado de la R.N.D. N° 10.0037.07 adicionado por el Párrafo II del art. 1 de la RND 10-0030-2011.

Asimismo, una vez impugnada dicha resolución por el sujeto pasivo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al advertir la falta de congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria (primera parte de la pág. 13 de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio), no debió confirmar este hecho, aun haya modificado la sanción de 3.000.-UFV's a 450 UFV's, ya que el hecho de confirmar algo incongruente, también resulta incongruente, recayendo automáticamente en la vulneración al debido proceso.

### CONCLUSIONES

Consecuentemente, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye, que es evidente la falta de correspondencia entre los argumentos de descargo y el fundamento de la Resolución Sancionatoria constituyendo una vulneración al debido proceso, más aun, cuando la Administración Tributaria ingresa en una serie de contradicciones contenidas en sus actos emitidos, al basar su fallo en el referido informe en cuanto al Deber Formal y no fundamentó de forma precisa y clara, del porqué de la conclusión de que “ **la solicitud de aplicación de la multa conforme establece en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de fecha**

**05/10/2011, no corresponde porque solo sería aplicable solo para incumplimientos que ocurran a partir del periodo octubre/2011”,** empero contradictoriamente se aplica la referida Resolución Normativa de Directorio modificando el monto de la sanción de 5.000 UFV a 3.000 UFV's con el argumento de ser la norma más benigna, incurriéndose en el transcurso del proceso sancionador en contradicciones e incongruencias en la adecuada tipificación de la conducta del contribuyente, toda vez, que en la presente causa, se aplicó el tipo y sanción en base a una interpretación errada.

En consecuencia, la Resolución Sancionatoria carece de los requisitos formales establecidos por Ley vigente enmarcados en la norma Constitucional, erróneamente confirmada por Resolución ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio, actos administrativo que recaen en la sanción prevista por el art. 36 de la Ley 2341 y art. 55 del D.S. N° 27113, aplicable en materia tributaria en virtud al art. 74 num. 1) de la Ley 2492 lo que da lugar, que la Autoridad demandada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 711/2011 de 20 de agosto de 2012, obro de manera acertada y fundada al resolver anular actuados con reposición hasta el vicio más antiguo(hasta la emisión de nueva Resolución Sancionatoria congruente con los argumentos presentados en la nota de 19 de octubre de 2011, como descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200767 y de conformidad a lo establecido en el inc. c), parágrafo I del art. 212 de la Ley N° 3092), por lo que la pretensión de la parte actora carece de todo sustento legal, al no haberse infringido norma legal alguna.

**2. Con relación a que si existió vulneración de los arts. 81 y 168 de la Ley N° 2492 al haberse aceptado pruebas presentadas fuera de plazo de 20 días del término probatorio, es menester referir lo siguiente:**

Al respecto la Sentencia Constitucional N° 1125/2010-R de 27 de agosto de 2010, señala: “ *El art. 180 de la CPE, prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; esto implica que el juzgador está obligado, ha momento de emitir sus resoluciones, a observar los hechos tal como se presentaron y analizarlos dentro de los acontecimientos en los cuales encuentran explicación o que los generaron, de ello se infiere que la labor de cumplimiento de este principio implica un análisis de los hechos ocurridos en la realidad, anteponiendo la verdad de los mismos antes que cualquier situación, aunque, obviamente, sin eliminar aquellas formas procesales establecidas por la Ley que tiene por finalidad resguardar derechos y garantías constitucionales...*”. En el caso de autos, la parte actora impetra que la prueba presentada extemporáneamente debería ser rechazada; empero con el nuevo ordenamiento jurídico, se debe considerar que las reglas vinculadas a la carga de la prueba y su valoración, se encuentran estrechamente relacionada con el principio de verdad material, principio que está relacionado con la necesidad de dar primacía (por sobre la interpretación de las normas procesales) a la verdad jurídica objetiva, de modo que el esclarecimiento de los hechos no se vea afectado por un excesivo rigor formal, que conlleve que el proceso se convierta en una sucesión de ritos caprichosos, tal como se estableció en la Sentencia Constitucional N° 2769/2010-R de 10 de diciembre de 2010, que señaló: “... **el extremo ritualismo supone también una violación**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 782/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

**del debido proceso, que hace sucumbir al derecho sustancial en medio de una fragosidad de formas procesales.** Dicho de otro modo, el derecho sustancial consagra en abstracto los derechos, mientras que el derecho formal o adjetivo establece la forma de la actividad jurisdiccional cuya finalidad es la realización de tales derechos. Uno es procesal porque regula la forma de la actividad jurisdiccional, por ello se denomina derecho formal, que es la mejor garantía del cumplimiento del principio de igualdad ante la ley y un freno eficaz contra la arbitrariedad; y el otro, es el derecho material o sustancial (...). El principio de prevalencia del derecho sustancial o material sobre el formal, está consagrado en el art. 180.I del CPE, como uno de los principios de la justicia ordinaria, el de "verdad material", aclarando que este principio es aplicado en todas las jurisdicciones, inclusive en la justicia constitucional. En consecuencia, el debido proceso en su triple dimensión, es decir, como principio, derecho y garantía, se encuentra íntimamente vinculado al derecho formal, en resguardo y respeto del principio de igualdad de las partes, en la tramitación de un proceso justo en que se resguarden los derechos y garantías de las personas; **sin embargo, de ninguna manera ha sido instituido para salvaguardar un ritualismo procesal...**".

En mérito a las Sentencias Constitucionales supra señaladas, se tiene que tanto la autoridad administrativa como la autoridad jurisdiccional, deben procurar una resolución de fondo garantizando la efectiva protección de los derechos constitucionales y legales, como así el acceso a la justicia material y no limitar la prueba en cuanto a su producción, ofrecimiento y valoración a excesivos ritualismos, debiendo tenerse en cuenta que en todo proceso debe primar el derecho sustancial sobre el derecho formal.

En el caso de autos, si bien el efecto de lo determinado en el primer punto de controversia acarrea la nulidad de los actuados administrativos y por ende lo acontecido en la etapa de alzada; sin embargo, la Administración Tributaria deberá observar que en el nuevo ordenamiento jurídico prima el principio de verdad material; es decir, deberá considerarse la prueba de descargo que demuestra que el contribuyente cumplió con el deber formal de presentación de la información Software RC-IVA Agentes de Retención correspondiente al periodo junio 2008 aunque no en plazo, con el fin de calificar la contravención tributaria y fijar su sanción conforme la realidad de los hechos y no imponer una sanción alejada de la conducta del contribuyente, lo contrario sería hacer prevalecer la forma frente al derecho sustancial.

Además, otro aspecto que no consideró en fase administrativa, es que el proceso sancionador se inició el 11 de agosto de 2011, es decir, después de la presentación de la información de 1 de diciembre de 2010, sin que la Administración Tributaria haya verificado en su Base de Datos este extremo en observancia al principio de eficiencia, ya que era su obligación contrastar tal información, considerando que el sujeto pasivo en observancia del art. 16 de la Ley 2341 no se encuentra obligado a presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad actuante, más aun si el contribuyente en la mencionada carta de 19 de octubre de 2011, antes de la emisión de la Resolución Sancionatoria, dejó expresamente constancia haber presentado la información RC-IVA, hecho que fue ratificado en alzada a través de la prueba adjunta, razonamiento

que permite concluir que no existe vulneración a los arts. 168 y 81 de la Ley 2492.

**3. Respecto a la tercera controversia, que se centra en determinar que si existió vulneración de los arts. 35 y 36 de la Ley 2341,55 del DS 27113 al haberse dispuesto la anulación de obrados en la instancia jerárquica, se debe efectuar el siguiente análisis de hecho y de derecho:**

La normativa legal que sustenta la nulidad dispuesta hasta el vicio más antiguo por Resolución AGIT-RJ 0711/2011 de 20 de agosto, es aplicable supletoriamente al caso de autos en previsión del art. 74 num. 1) de la Ley 2492 y 201 de la Ley 3092, determinación que fue dispuesta por la autoridad demandada conforme lo estipulado por los parágrafos I y II del art. 36 de la Ley 2341, que señala: **"I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados"**. La anterior norma es complementada con el artículo 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, que expresamente dispone: **"Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas"**. De tal forma, que la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, puede disponerse siempre y cuando el acto administrativo incumpla los presupuestos establecidos por Ley ocasionándose indefensión a los administrados o se lesione el interés público, hecho acontecido en el caso de autos, al haberse transgredido el derecho al debido proceso al emitirse una resolución (Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012 confirmada por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio) carente de congruencia conforme la pretensión y prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, vulnerándose así también el derecho a la defensa ante una sanción impuesta emergente de una contravención calificada en base a una interpretación incoherente de la prueba de descargo presentada por el contribuyente, limitándole así poder desvirtuar los cargos imputados en su contra, infringiéndose así el art. 115-II de la Constitución Política del Estado.

**4. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria no hizo un análisis de los aspectos de fondo, con relación a la aplicación de la sanción, por falta de entrega de la información en el plazo, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los Agentes de Información y retención.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 711/2012 de 20 de agosto, ante la evidencia



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 782/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

de vicios de procedimiento incurrida por la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria N° 18-0051-2012 de 13 de febrero de 2012, confirmada por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0482/2012 de 4 de junio, se vio impedido a considerar e ingresar a un análisis de los agravios de fondo formulados por el recurrente en su recurso jerárquico, motivo por el cual resolvió anular obrados hasta el vicio mas antiguo, aspecto que en todo proceso impide que toda autoridad administrativa o jurisdiccional ingrese a resolver cuestiones de fondo, en observancia del principio de congruencia, hecho que también imposibilita a este Tribunal Supremo de Justicia a ingresar a considerar de igual forma los mismos ante una resolución anulatoria, lo contrario también conllevaría a incurrir en una vulneración al debido proceso.

### CONCLUSIONES

Consecuentemente del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en vulneración de las normas legales citadas, realizando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, lo que le impidió a que ingrese a efectuar una análisis y discusión sobre aspectos de fondo ante una vulneración evidente al principio de congruencia como componente del debido proceso.

**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 de fs. 23 a 31, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN representada legalmente por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 711/2012 de 20 de agosto de 2012, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

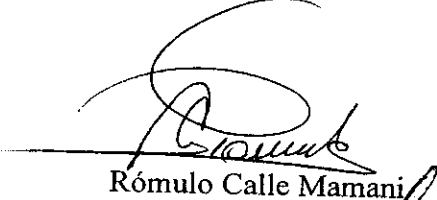
No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina y el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

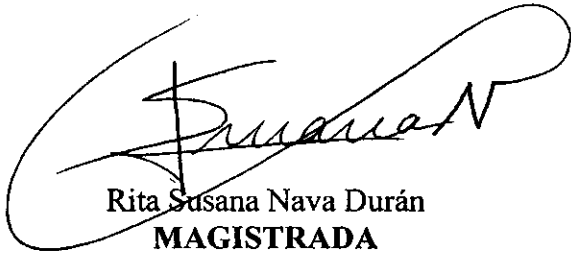
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Jorge Isaae von Borries Méndez  
DECANO

  
Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

  
Rómulo Calle Mamani  
MAGISTRADO

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO



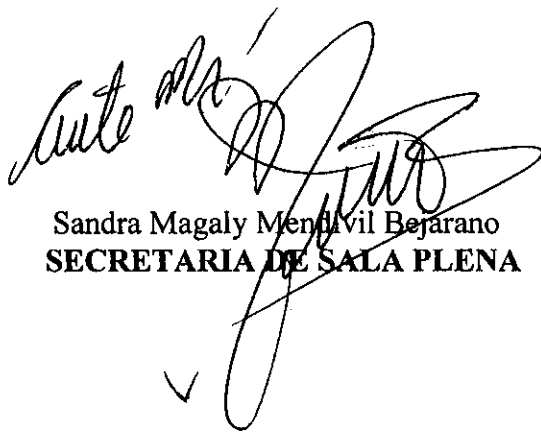
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**



Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**



Fidel Marcós Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

<p><b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> <b>ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b> <b>SALA PLENA</b></p> <p>GESTIÓN: ...2016.....</p> <p>SENTENCIA N° 112... FECHA 30 de marzo...</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 112016.....</p> <p>Dra. Maritza Santoro Juéniguna</p> <p>Dr. Pastor S. Mamani Villce</p> <p>VOTO DISIDENTE: .....</p>
---



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