



SALA PLENA

20

SENTENCIA: 118/2016
FECHA: Sucre, 30 de marzo de 2016
EXPEDIENTE N°: 780/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la GERENCIA GRANDES CONTRIBUYENTES DEL SERVICIO NACIONAL DE IMPUESTOS NACIONALES DE LA PAZ representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia contra la AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 30, solicitando REVOCAR TOTALMENTE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012 de 20 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 61 a 63; réplica de fs. 68 a 72; dúplica de fs. 75; antecedentes administrativos y:

CONSIDERANDO I (CONTENIDO DE LA DEMANDA): Que, la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales de La Paz representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, dentro del plazo previsto en el art. 78 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo dejar sin efecto la Resolución AGIT-RJ N° 0719/2012 de 20 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, bajo los siguientes argumentos:

1. FUNDAMENTOS DEL HECHO

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, manifiesta que el 29 de septiembre de 2011, se notificó legalmente al contribuyente, Crédito para Autoempleo S.A. CREDIEMPLEO S.A., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto de 2011, dado que en virtud a la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones en su calidad de Agentes de Información, se constató que el contribuyente tenía en su planilla haberes correspondientes al periodo fiscal mayo de 2008, dependientes con ingresos mayores a Bs. 7.000 (Siete Mil 00/100 Bolivianos), por lo que se encontraba obligado a la presentación de la información en Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, en el periodo fiscal mayo de 2008 a la gerencia GRACO del Servicio de Impuestos Nacionales. El contribuyente dentro del plazo establecido por el parágrafo I del art. 168 de la Ley N° 2492, el 19 de octubre de 2011, presentó descargos, los mismos fueron valorados por la Administración Tributaria, al no haber realizado el contribuyente el pago de la sanción, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero de 2012, misma que fue notificada el 16 de febrero de 2012,

la cual resuelve sancionar al contribuyente por el periodo señalado con la multa de 3.000 UFV, por haber incumplido el deber formal de presentar la información electrónica, proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla al Servicio de Impuestos Nacionales, correspondiente al periodo fiscal mayo de 2008. El contribuyente interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero y el 4 de junio de 2012, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012, la que resuelve confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero, emitida por la gerencia de GRACO LA PAZ contra CREDIEMPLEO S.A., consecuentemente modifica la sanción establecida de 3.000 UFV a 450 UFV en atención a lo dispuesto en el sub numeral 4.9.2, numeral 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por el incumplimiento a Deberes Formales al no consolidar la información electrónica referida a sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante su sitio web o presentar en el medio magnético respectivo en los plazos y condiciones establecidas para el periodo fiscal mayo de 2008. El 20 de agosto de 2012, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012, la cual resuelve ANULAR la Resolución de Recurso de Alzada y en consecuencia anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Resolución Sancionatoria, 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 descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto, de conformidad a lo establecido en el inciso c) parágrafo I del artículo 212 de la Ley N° 3092 (Titulo V del CTB)

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

La Empresa Grandes Contribuyentes La Paz, expresa agravios sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012 al haber ANULADO la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 de 4 de junio, en la parte referida a la sanción impuesta en la Resolución Sancionatoria, anulando actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero, a objeto de que la Administración Tributaria emita una resolución congruente con los argumentos presentados en la carta de 19 de octubre de 2011, como descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto de 2011, siendo que la norma expresamente señala la obligación de presentar información del periodo mayo de 2008 en vista de que el contribuyente no cumplió con dicha obligación, dentro del plazo previsto, incurrió en incumplimiento de Deberes Formales por omitir la entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en la norma.

3. INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DEL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA EN LA RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0719/2012



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

3.1 Razonamiento de la Autoridad General de Impugnación

Tributaria. La demandante señala que la Autoridad de Impugnación Tributaria en la parte considerativa de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012, establece que: la Sentencia Constitucional 1312/2003-R de 9 de septiembre, en el punto III. 2 de los fundamentos jurídicos del fallo, establece: *“Que a fin de resolver la problemática planteada, resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia, que cobra relevancia en cualquier naturaleza del proceso... ello supone necesariamente que la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tal actuación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes, posibilidad de defenderse”* en ese entendido la Sentencia Constitucional 0471/2005-R de 28 de abril, en el punto iii.1 señala *“la doctrina jurisprudencial si bien ha sido expresada en cuanto al principio de congruencia con referencia a los procesos penales, es también válida para los procesos administrativos, puestos que estos forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas...”*

3.2 De La Incorrecta Interpretación del Principio de Congruencia, por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

De acuerdo a lo manifestado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y de conformidad a la Sentencia Constitucional 1312/2003-R, se entiende que se incumple con el principio de congruencia cuando, dentro de un proceso sancionador administrativo, se introduce un elemento nuevo del que el administrado no hubiera tenido la posibilidad de defenderse. En el presente caso el contribuyente fue notificado con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, concediéndole 20 días de plazo de descargo, para que presente los argumentos y alegaciones que hagan valer su derecho presentando el 19 de octubre de 2011, la nota s/n solicitando “emitir criterio y análisis sumarial bajo el nuevo ámbito de aplicación de deberes formales correspondiente a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, amparado bajo el nuevo criterio de la norma más benigna para el contribuyente, para que a la vez sumariado los casos y concluido el trámite se proceda a la E y archivo de los mismos” a la cual mediante informe SIN/0000/DF/GAISC/INF/07505/2011 de 8 de diciembre de 2011, emitido por el departamento de fiscalización, se le hace conocer que el pedido del contribuyente no corresponde porque la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, sólo es para incumplimientos que ocurran a partir del periodo octubre 2011, al respecto la Resolución Sancionatoria señala con relación a la petición manifestada por el contribuyente, que en estricta aplicación del art. 150 de la Ley N° 2492, se prevé la retroactividad de las normas tributarias, solo cuando estas establezcan sanciones más benignas y que beneficien al sujeto pasivo, indicando que se aplicará la normativa vigente a momento de imponer la sanción. Es por estos razonamientos que en el presente caso, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha fundamentado su resolución interpretando de manera errónea y equivocada el principio de congruencia ya que dentro del presente proceso sancionador administrativo no se ha introducido ningún elemento nuevo del que el sujeto pasivo no hubiera tenido la posibilidad de defenderse. Asimismo, la Autoridad General de

Impugnación Tributaria, señala que no existe congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria, por lo que dicho acto es anulable porque carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dar lugar a la indefensión de los interesados, de conformidad a lo previsto en los arts. 36 de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del Decreto Supremo N° 27113. Con esos fundamentos la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resuelve anular obrados hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero, inclusive a objeto de que la Administración Tributaria, emita un acto congruente con los actos argumentos presentados por CREDIEMPLO S.A., en la Carta de 19 de octubre de 2011, como descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto, sin embargo como se expresa anteriormente, los descargos del contribuyente han sido valorados en justa medida en la Resolución Sancionatoria.

3.3 La Sanción Impuesta al Sujeto Pasivo cumple con los requisitos que exige la Ley de Procedimiento Administrativo. El demandante señala que la Administración Tributaria en la imposición de la sanción al sujeto pasivo, ha cumplido con cada uno de los requisitos que establece la Ley de Procedimiento de Administrativo en sus arts. 73 y 79, es decir, que existe una tipificación y una sanción que se establece, así como una conducta que se subsume al tipo, por lo que se dio estricto cumplimiento a lo definido por la Ley. Por consiguiente, se cumplió en el procedimiento y los requisitos para la imposición de sanciones, en este sentido la conducta del contribuyente se adecuó al tipo de manera culposa en consecuencia se ha procedido a sancionar al sujeto pasivo con el monto 3.000 UFV tal como lo establece el tipo. Además en el presente caso no se ha dejado en un estado de indefensión al sujeto pasivo.

4. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 168 Y 81 DE LA LEY N° 2492, AL ACEPTAR PRUEBAS QUE AL ESTAR FUERA DEL PLAZO DE 20 DÍAS DEL TÉRMINO PROBATORIO, DEBERIAN SER RECHAZADAS.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que por su parte la Administración Tributaria, inició un proceso sancionatorio por el citado periodo de 11 de agosto de 2011, es decir, después de la presentación de la información, por lo que el Auto Inicial de Sumario Contravencional fue emitido cuando la información había sido presentada (fuera del plazo previsto para su cumplimiento), sin que se haya verificado previamente en su base de datos este extremo, pues no es óbice que dicha constancia no haya sido presentada por la Administración Tributaria, cuando puede ser verificada en su sistema.

4.1 Interpretación y Valoración de los descargos del sujeto pasivo.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, señala que el sujeto pasivo el 19 de octubre, presentó una carta s/n solicitando *“emitir criterio y análisis sumarial bajo el nuevo ámbito de aplicación de deberes formales correspondiente a la Resolución Normativa de Directorio 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

trámite se proceda a la baja y archivo de los mismos". Al respecto la Resolución Sancionatoria ha dado respuesta a la citada nota señalando que: "del análisis efectuado a la petición manifestada por el contribuyente, corresponde aclarar que ante la puesta en vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, mediante la cual modifica la sanción aplicable al incumplimiento del deber formal de presentación de la información, a través del módulo Da Vinci RC-IVA, la Administración Tributaria en estricta aplicación del art. 150 de la Ley N° 2492, que prevé la retroactividad de las normas tributarias, sólo cuando estas establezcan sanciones más benignas y que beneficien al sujeto pasivo, se aplicará la normativa vigente a momento de imponer sanción".

4.2 El Contribuyente no ha presentado descargos como se señala y tendría que haber presentado, descargo dentro del plazo otorgado a momento de notificarse con el Auto Inicial de Sumario Contravencional.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, manifiesta que la obligación del contribuyente era la de presentar la información señalada, en vista de que no cumplió con dicha obligación dentro del plazo previsto, incurrió en incumplimiento a deberes formales por omitir la entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en la norma, el mismo que ha confundido a la Autoridad General de Impugnación Tributaria indicando que ha cumplido con su deber formal de presentación de la información software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo de mayo 2008. Sin embargo la Autoridad de Impugnación Tributaria señala que CREDIEMPLEOS S.A., adjunta a su recurso de alzada la constancia de la presentación del archivo consolidado RV-IVA del periodo fiscal mayo 2008, presentado el 1 de diciembre de 2010, siendo evidente que dicha información fue presentada después de 2 años y si bien el contribuyente en la etapa del Recurso de Alzada ha proporcionado descargos que no han sido presentados ante la Administración Tributaria correspondiente al periodo fiscal sancionado, como debía haberlo hecho una vez notificado con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto, el 29 de septiembre de 2011, el sujeto pasivo debió presentar en el término de prueba de 20 días otorgado y con ello desvirtuar las pretensiones de la Administración Tributaria.

4.3 La Administración ha lesionado el Derecho a la Defensa del Contribuyente y menos aún la Garantía al Debido Proceso.

El demandante, manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala en el Recurso Jerárquico; que la sanción impuesta cumple con los requisitos que establece la Ley de Procedimiento Administrativo, sin embargo es necesario precisar que la obligación de la Administración Tributaria, no solo consiste en admitir las prueba documentales, sino también, en valorar y analizar los argumentos esgrimidos por el sujeto pasivo, lo que significa que al omitir o interpretar erróneamente la prueba y los argumentos expresados, lesiona el derecho a la defensa y a la vez la garantía al debido proceso, en este sentido el informe y posterior Resolución Sancionatoria, no tuvieron presente y menos aún analizaron los argumentos de descargo formulados por el sujeto pasivo, los cuales señalarían el cumplimiento de

sus obligaciones (antes de iniciarse el sumario contravencional) y solicitan la aplicación de la norma más benigna. Por consiguiente, queda demostrado que el contribuyente tenía pleno conocimiento de todo el proceso sancionador, prueba inexcusable de ello constituye la impugnación en contra de la Resolución Sancionatoria. En este caso la Administración Tributaria durante todo el proceso desde el Auto Inicial de Sumario Contravencional hasta la notificación de la mencionada resolución impugnada, respetó el derecho a la defensa del contribuyente, ya que éste jamás se encontró en estado de indefensión, en tanto el mismo fue notificado con todas las actuaciones emitidas por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz.

4.4 La Administración Tributaria ha cumplido con la valoración de los Documentos Presentados por el Contribuyente.

El demandante señala que el contribuyente conforme está establecido en la normativa podría presentar sus descargos cuando fue notificado con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, el 11 de agosto de 2011 y supuestamente el contribuyente habría regularizado la presentación de la prueba, el 1 de diciembre de 2010, ahora bien esta presentación de las pruebas debió de ser de forma pertinente y oportuna debiendo cumplir con lo dispuesto en el art. 81 de la Ley N° 2492 (apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas), que dispone que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1) *Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.* 2) *Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución determinativa.* 3) *Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.* En este sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria viola los arts. 81 de la Ley N° 2492 y 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0035-05 con relación a la pertinencia y oportunidad de la prueba que señala en qué casos corresponde tomar en cuenta las pruebas presentadas como de reciente obtención y el sujeto pasivo al no haber presentado la documentación cuando la Administración Tributaria ha instado a la presentación de descargos, otorgando la documentación recién en la etapa de alzada que supuestamente acredita la presentación del archivo consolidado RC-IVA del periodo fiscal mayo de 2008 y al haber sido admitida y valorada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ésta ha violado los arts. 81 de la Ley N° 2492 y arts. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0035-05 al considerarlos como pruebas que no fueron presentadas en su oportunidad dentro del plazo fijado por Ley debiendo haber sido rechazadas.

5. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 35 Y 36 DE LA LEY N° 2341, ARTÍCULO 55 DEL DECRETO SUPREMO N° 27113 Y ARTÍCULO 74 DE LA LEY N° 2492, CON RELACIÓN A LA ANULACIÓN DE OBRADOS RESUELTA EN LA RESOLUCION DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ N° 0719/2012



- 5.1. **Fundamento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.** El demandante indica, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, señala: *que un acto es anulable, cuando carezca de los requisitos formales, indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados de conformidad a lo previsto en los arts. 36 de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del Decreto Supremo N° 27113, aplicable en materia Tributaria en virtud al numeral 1, art. 74 de la Ley N° 2492 (CTB) al evidenciarse la existencia de vicios de nulidad en el presente caso.* Asimismo, la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria ha impuesto la sanción al contribuyente por incumplimiento al deber formal de entregar la información a la Administración Tributaria en la forma prevista en el Anexo inc. 4 Sub numeral 4. 3 de los arts. 81 de la Ley N° 2492 y 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 que establece “el incumplimiento al deber formal y de entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información, sancionando con una multa de 5.000 UFV para personas naturales o jurídicas”.
- 5.2. **Vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011.** Se aplica la sanción establecida en la misma resolución, que modifica en el art. 1 parágrafo II el numeral 4 Sub numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, donde reduce la sanción aplicable al deber formal de no presentación de la información, a través, del módulo Da Vinci RC-IVA por periodo fiscal (agentes de retención) de 5.000 UFV a 3.000 UFV por lo que la sanción más benigna en la precitada Resolución Sancionatoria es de 3.000 UFV.
- 5.3. **Casos en los que procede la nulidad.** El demandante refiere que con relación a la anulabilidad aplicada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde aclarar tres artículos claves que tiene la legislación boliviana en materia de nulidades y anulabilidades, tanto en materia administrativa como en el Código Adjetivo Civil, parte señalando que el art. 35 de la Ley N° 2341 establece: “Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por Autoridad Administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio. b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible. c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado...” Por otra parte el art. 36 de la misma Ley, establece: “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 solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los mismos. III. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas, solo dará lugar a la anulabilidad del acto cuando así se lo imponga la naturaleza del término o plazo”. El Decreto Supremo N° 27113 que reglamenta a la Ley N° 2341, de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente en la materia, por expresa disposición del art. 74 de la Ley 2492, establece en su Art. 55 que será procedente la revocación de un acto anulable

por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesiones al interés público. De lo anterior se establece que en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad al ser textual, solo opera en los supuestos citados y que la mera infracción del procedimiento establecido, en tanto no sea sancionada expresamente, no da lugar a la nulidad de obrados. En consecuencia el fundamento de toda la nulidad de procedimiento recae en la falta de ejercicio del derecho a ser oído, a la defensa y al debido proceso, imputable a la Autoridad Administrativa. Por tanto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no aplicar correctamente lo que expresamente señala la Ley, ha violado los arts. 35 y 26 de la Ley N° 2341 y 74 de la Ley N° 2492, con relación a la anulabilidad de obrados resuelta en la Resolución de Recurso jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012.

6. LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA NO HACE 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 EN NORMAS ESPECÍFICAS PARA LOS AGENTES DE INFORMACIÓN Y RETENCIÓN.

Con relación a los descargos (nota de 19 de octubre de 2011) presentada por el contribuyente, fue debidamente atendida por la Administración Tributaria y con relación a la aplicación de la sanción, se debe tomar en cuenta que al momento de la emisión del Auto Inicial del Sumario Contravencional estaba vigente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 y el punto 4. 3. Anexo de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07. Mientras que al momento de la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012, entro en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, misma que modificó a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, estableciendo una sanción más benigna de 3.000 UFV, para la contravención de no presentación de información, a través, del módulo Da Vinci RC-IVA, por el periodo fiscal (Agentes de Retención), sanción más benigna que también fue solicitada por el contribuyente en la nota 19 de octubre de 2011.

En este entendido Autoridad General de Impugnación Tributaria, omitió intencionalmente realizar un análisis de fondo, fallando por 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 está demostrado que el contribuyente no presentó los descargos correspondientes y solo se limitó a pedir la aplicación de una sanción más benigna que posteriormente la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria ha respondido, por lo que está claramente demostrado que en los actos emitidos por la Administración Tributaria existe incongruencia.

6.1 La sanción establecida al contribuyente fue por falta de entrega de la información veraz en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes información y retención. La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz refiere que la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Resolución Sancionatoria impugnada, sanciona al contribuyente por “la falta de entrega de información veraz en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes información y retención”, en aplicación del art. 1 párrafo II, numeral 4, sub numeral 4.9. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011. Confirmando ello, la misma Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012, la que señala primero: “correspondiendo la aplicación de la sanción prevista en las modificaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que dispone en el punto 4.9. la sanción de 3.000 UFV” y segundo en el último párrafo señala: “en flagrante inobservancia de los plazos, formas, medios y lugares establecidos en las normas al efecto; sin embargo, habrá que resaltar que la sola falta de presentación de 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 en medio magnético en los plazos y condiciones establecidos por Ley; configura la contravención y como consecuencia la multa por 450 UFV en cumplimiento al numeral 4.9.2. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11”. Existiendo incongruencia en la parte considerativa de la Resolución de Recurso de Alzada emitida por la ARIT, en el último párrafo modificando erróneamente la sanción de 3.000 UFV a 450 UFV, hecho que vulnera el principio de congruencia e incluso yendo más allá de lo pedido por el recurrente, siendo menester resaltar que la Resolución de Recurso de Alzada comprende y unifica dos tipos totalmente distintos tal cual son la “no presentación en el plazo” y la “presentación fuera de plazo”.

6.2. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, de forma correcta señala en la parte considerativa que es aplicable la sanción prevista en el punto 4.9. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11. Grandes Contribuyentes La Paz señala que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, de forma correcta señaló en la parte considerativa que es aplicable la sanción prevista en el punto 4.9. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, sin embargo, posteriormente en la parte resolutive de manera equivocada señala que debe aplicarse la sanción establecida en el punto 4.9.2. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, por incumplimiento al deber formal al no consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el software RC-IVA (Da Vinci), que sanciona con 450 UFV. La ARIT fundamenta esta posición alegando que el sujeto pasivo cumplió su deber formal, aunque de forma extemporánea y que solo la falta de presentación de información electrónica configura la contravención, pretendiendo con ello que el Servicio de Impuestos Nacionales espere indefinidamente que el contribuyente cumpla su obligación de presentar la información electrónica de sus dependientes, inobservando que los plazos legales son perentorios e improrrogables y en el caso el contribuyente debe presentar información del periodo fiscal en la fecha correspondiente si es de mayo de 2008 en junio de 2008 y no recién en junio de 2010, con esta actitud está limitando las facultades específicas que tiene la Administración Tributaria prevista en el art. 66 de la Ley N° 2492.

6.3. La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0481/2012 resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria impugnada.

Al respecto el demandante refiere que el Tribunal Constitucional mediante Sentencias Constitucionales N° 1636/2010 R de 15 de octubre; N° 1312/2003 R de 9 de septiembre de 2003; N° 1797/2003 de 5 de diciembre, entre otras, estableció que: “*debe existir congruencia entre la parte considerativa y resolutive*”, en consecuencia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 en la parte considerativa no podía concluir que el contribuyente incumplió al deber formal al no consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, correspondiendo la aplicación de la sanción prevista en las modificaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que dispone en el 4.9. la sanción de 3.000 UFV y en la parte resolutive confirma la Resolución Sancionatoria impugnada y sanciona para la no consolidación de la información electrónica, a través, del módulo Da Vinci software RC-IVA por el periodo fiscal (agentes de retención) prevista en el numeral 4.9.2. de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11. La anulación hasta la Resolución Sancionatoria vulnera el principio de celeridad, debido a que el fallo dilata lo imposible de cambiar que es el sancionar al contribuyente, vulnerando Sentencias Constitucionales que señalan la autoridad debe pronunciarse en el fondo cuando sea posible para no causar retardación innecesaria de la justicia.

CONSIDERANDO II.- (CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN).- Que, admitida la demanda por decreto de 3 de diciembre de 2012 (fs. 33) y corrida en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda negativamente (fs. 61 a 63), solicitando se la declare improbada con los siguientes fundamentos:

1. La Administración Tributaria el 11 de agosto de 2011, emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 contra CREDIEMPLO S.A., por la falta de presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención del periodo fiscal de mayo de 2008, en aplicación a los arts. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 y 162 de la Ley N° 2492 y numeral 4.3. del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07. Por su parte el contribuyente presentó descargos y expuso que por una situación similar durante la gestión 2009, fue objeto de sumarios contravencionales correspondientes a deberes formales de la gestión 2007, situación que ya fue concluida, por lo que solicita se incluya esta situación en el informe sumarial y considere la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 5 de octubre, que establece nuevos límites de multas y sanciones respecto al cumplimiento de esta obligación formal de envío de información RC-IVA, módulo Da Vinci.
2. El 13 de febrero de 2012, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012, resolviendo sancionar al contribuyente con la multa de 3.000 UFV, modificando la sanción establecida en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766, por la contravención



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

de incumplimiento a Deberes Formales (No presentación de la información, a través del módulo Da Vinci RC-IVA, periodo fiscal de mayo 2008) de conformidad al numeral 4.9. del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, adicionado por el parágrafo II, art.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, concordante con el art. 40 del Decreto Supremo N° 27310.

3. Adjunto al Recurso de Alzada, CREDIEMPLO S.A., presentó la "constancia de presentación del archivo consolidado RC-IVA" del periodo fiscal de mayo 2008, presentada el 1 de diciembre de 2010; siendo evidente que dicha información fue presentada después de dos (2) años, conforme lo señalado por la Administración Tributaria; no obstante no es menos evidente que por su parte la Administración inició el proceso sancionatorio por el citado periodo de 11 de agosto de 2011, es decir, después de la presentación de la información; por lo que el Auto Inicial fue emitido cuando la información había sido presentada (fuera del plazo previsto para su cumplimiento), sin que haya sido verificado previamente este extremo en su base de datos, pues no es óbice que dicha constancia no haya sido presentada ante la Administración Tributaria, cuando correspondía antes del inicio del Sumario Contravencional, que el Servicio de Impuestos Nacionales verifique en su sistema, más aún si según prevé el inciso f), art. 16 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable por disposición del numeral 1, art. 74 de la Ley 2492 (CTB), el sujeto tiene derecho a no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante. En ese sentido, se advierte que la Resolución de Recurso de Alzada, ingresó a analizar los agravios expuestos en dicho recurso, la contestación al recurso, los antecedentes administrativos y la prueba aportada, llegando a la convicción 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 Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, confirmó la Resolución Sancionatoria modificando la multa de 3.000 a 450 UFV, sin embargo no observo que estaba confirmando una resolución que aplicó el tipo y sanción previsto en el numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 con la multa de 3.000 UFV, en base a una interpretación errada de los argumentos expuesto en la nota de descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional.
4. La Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico, expresando que la sanción impuesta cumple con los requisitos que establece la Ley de Procedimiento Administrativo en sus arts. 73 y 79. Al respecto, es necesario precisar que la obligación de la Administración Tributaria, no solo consiste en admitir las pruebas documentales, sino también, en valorar y analizar los argumentos esgrimidos por el sujeto pasivo, lo que significa que al omitir o interpretar erróneamente la prueba y los argumentos expresados, lesiona el derecho a la defensa y a la vez la garantía del debido proceso. En este sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria evidenció que la Resolución Sancionatoria, no tuvo presente y mucho menos 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 Resolución Normativa de Directorio 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.

5. En este contexto es evidente la falta de congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria, por consiguiente toda vez que un acto es anulable cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, de conformidad a lo previsto en los arts. 36 de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del Decreto Supremo N° 27113, al evidenciarse la existencia de vicios de anulabilidad en el presente caso, es que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se vio impedida de ingresar en el análisis de los aspectos de fondo formulados por el ente fiscal, en relación a la comisión de la contravención por la falta de presentación del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente al periodo fiscal de mayo 2008, por lo que dispuso anular actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta al Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 inclusive, a objeto de que Administración Tributaria emita un acto congruente con los argumentos presentados por CREDIEMPLO S.A., en la carta de 19 de octubre, como descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766.
6. Asimismo, señala que habiendo la Administración Tributaria expuesto aspectos tanto de forma como de fondo en su Recurso Jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria 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. precedente, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se vio impedida de ingresar a las cuestiones de fondo planteadas por el Servicio de Impuestos Nacionales; consecuentemente se demuestra que no era posible procesalmente ingresar al pronunciamiento de los aspectos de fondo, desvirtuándose de esta manera lo manifestado equivocadamente por la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que, ejercido el derecho de réplica y dúplica de conformidad al art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa.

Que de la compulsa de los datos del procedimiento establece que los puntos de controversia a ser resueltos son:

1. ***“Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria hizo una incorrecta interpretación del Principio de Congruencia”.***
2. ***“Si existió violación de los artículos 81 y 168 de la Ley N° 2492, al aceptar pruebas que al estar fuera del plazo de 20 días del termino probatorio, deberían ser rechazadas”.***
3. ***“Si existió violación de los arts. 35 y 36 de la Ley N° 2341 y 55 del Decreto Supremo N° 27113, con relación a la anulación de obrados resuelta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012”.***



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- 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 veraz en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información y retención”.**

Que, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, los argumentos y defensas formuladas por las partes, éste Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: “Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria hizo una incorrecta interpretación del Principio de Congruencia”, se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:
 - a) En principio se hace necesario hacer una relación de las actuaciones administrativas, así se tiene que la Administración Tributaria inició proceso Sumario Contravencional contra el contribuyente CREDITO PARA AUTOEMPLEO S.A., CREDIEMPLEO S.A., (Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 de 11 de agosto de 2011), por la falta de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención del periodo fiscal de mayo 2008, en cumplimiento de los arts. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 y 162 de la Ley N° 2492 (CTB), concordante con el art. 40 del Decreto Supremo N° 27310, sancionando al contribuyente con la multa de 5.000 UFV, conforme el punto 4.3, del numeral 4, Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.

Iniciado el sumario contravencional, el contribuyente presentó descargos y argumentos contra el Auto inicial supra señalado, mediante carta de 19 de octubre de 2011, en la que manifiesta que la empresa sí cumplió con su obligación de presentación de la información RC-IVA (Da Vinci), sin embargo en el punto 3. de su Carta refiere que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, establece nuevos límites de multas y sanciones respecto al incumplimiento de esta obligación formal de envío de información RC-IVA, módulo Da Vinci, por consiguiente la calificación de la conducta deberá ser aplicada bajo la nueva reglamentación dentro del acto sumarial. La Administración Tributaria en respuesta emitió el informe SIN/GDLP/DF/GAISC/INF/07505/2011, que señala que el Agente de Retención reconoció que tenía el deber formal de enviar la información RC-IVA a la Administración Tributaria, correspondiente al periodo fiscal de mayo 2008 y no lo hizo, motivo por el cual solicitó se le sancione con la multa establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, concluyendo que los descargos son insuficientes, por esta razón, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero, que en base al referido informe resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 3.000 UFV, modificando la sanción establecida en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1170200766, por la contravención de incumplimiento a Deberes Formales de la no

presentación de la información, a través del módulo Da Vinci RC-IVA del periodo fiscal de mayo 2008, de conformidad al numeral 4, su numeral 4.9 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, adicionado por el parágrafo II, del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, parágrafo I, del art. 162 de la Ley N° 2492 (CTB). Presentado el Recurso de Alzada, éste llega a la conclusión de que el agente de retención cumplió con la obligación señalada, sin embargo lo hizo de manera extemporánea, configurando de esta forma la contravención seguida de la multa, expresando que solo en este caso corresponde la aplicación de la multa de 450 UFV, en cumplimiento del numeral 4.9.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, confirmando la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero de 2012, pero modificando la sanción de 3.000 a 450.- UFV.

- b) Resolviendo el objeto de controversia, en relación a la congruencia, 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).
- c) En ese contexto jurisprudencial, 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 a 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, motivo por el cual en el trámite de autos se debe examinar los siguiente:
- 1) La Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 en su parte considerativa señala que: *"El Agente de Retención reconoce que tenía el deber formal de enviar a la Administración Tributaria la información RCIVA mediante Software Da Vinci, correspondiente al periodo fiscal de mayo 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 7 de octubre de 2011, sin embargo, el periodo del contribuyente no corresponde, la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 solo es para incumplimientos que ocurran a partir del periodo octubre de 2011"* y en la parte resolutive de dicha resolución, se resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 3.000 UFV, modificando la sanción establecida en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766, por la contravención de incumplimiento de Deberes Formales (NO presentación de la información, a través del Módulo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Da Vinci RC-IVA, periodo fiscal de mayo 2008 - Agentes de Retención), de conformidad a lo establecido por el Su numeral 4.9 numeral 4 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, adicionado por el parágrafo II del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, parágrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492 concordante con el art. 40 del Decreto Supremo N° 27310.

- 2) De lo precedentemente expuesto la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz debe tomar en cuenta que existe una diferencia entre el término "NO PRESENTÓ" a "PRESENTÓ FUERA DE PLAZO", porque la interpretación de estos términos motivaran una sanción diferente que al final se traducirá en un monto económico en perjuicio del sujeto pasivo, también debe tener en cuenta que no es lo mismo interpretar subjetivamente un determinado texto, como es el caso de la prueba de descargo del sujeto pasivo (nota s/n de 19 de octubre de 2011) cursante a fs. 7 y 8 del Anexo de Fs. 1 a 36, que de la revisión del mismo se evidencia que en ninguna parte el sujeto pasivo está admitiendo o reconociendo haber incumplido con su obligación, más al contrario en su numeral 2. de dicha nota de manera expresa señala *"De la experiencia a estos AISC y la regularización a la presentación de los mismos ante el sistema Davinci dentro del portal Newton, nuestra empresa cumplió con esta obligación, para lo cual adjuntamos a la presente, las constancias de envío generadas dentro del proceso de información RC IVA. Por consiguiente, damos entendido que nuestra obligación formal fue cumplida a cuyo informe sumarial solicitamos se incluya este hecho"*. Como también en su numeral 3. expresa: *"Si bien la RND 10-0037-07, establece sanciones por incumplimiento a deberes formales con una multa de 5.000 UFV la RND 10-30-11 de 7 de octubre de 2011 establece nuevos límites de multas y sanciones respecto al cumplimiento de esta obligación formal de envío de información RC IVA Modulo Davinci, por consiguiente la calificación de esta conducta deberá ser aplicada bajo esta nueva reglamentación dentro del acto sumarial"*. De tal modo que es evidente la falta de congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria.
- 3) Por otro lado, es inexcusable también referirse a la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 que expresa: *"Del análisis realizado y compulsados los antecedentes, se tiene que si bien es evidente que el contribuyente presentó en primera instancia ante la Administración Tributaria el archivo consolidado RC-IVA del periodo mayo de 2008, que no logró desvirtuar el incumplimiento sancionado, no es menos cierto que se adjuntó al memorial de Recurso de Alzada, denotando que se encuentra el archivo consolidado RC-IVA correspondiente al periodo señalado mayo 2008, por esta razón, se llega a concluir que el Agente de Retención cumplió con la obligación señalada, sin embargo, lo hizo de manera extemporánea, es decir, que la presentó el 1 de diciembre de 2010, cumpliendo con la entrega de la información fuera del mes correspondiente a la liquidación del RC-IVA, en flagrante inobservancia de los plazos, formas, medios y lugares establecidos en las normas al efecto, sin embargo, habrá que resaltar que la sola falta de presentación de la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el*

- software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN en medio magnético, en los plazos y condiciones establecidos por Ley, configura la contravención y como consecuencia la multa; sólo en este caso, corresponde la aplicación de la multa por 450 UFV, en cumplimiento del numeral 4.9.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, consecuentemente, bajo las circunstancias anotadas precedentemente, corresponde confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012 de 13 de febrero de 2012, modificando la sanción de 3.000 a 450 UFV".* En este sentido se advierte que al evidenciar la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria la falta de congruencia entre los argumentos de descargo y lo dispuesto en la resolución Sancionatoria, la Resolución de Recurso de Alzada no debió confirmar este hecho, aún haya modificado la multa, toda vez que el hecho de confirmar algo inconsistente, resulta incongruente.
- 4) Por último, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012, de manera acertada y fundada resuelve ANULAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 de 4 de junio, anulando actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012, a objeto de que la Administración Tributaria emita una nueva Resolución Sancionatoria congruente con los argumentos presentados en la carta de 19 de octubre de 2011, como descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179200766 y de conformidad a lo establecido en el inciso c), parágrafo I del art. 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).
 - 5) En síntesis, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que es evidente la falta de congruencia entre los argumentos de descargo presentados por el contribuyente (carta de 19 de octubre de 2011) y lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria N° 18-0059-2012, motivo por el cual la Resolución de Recurso de Alzada no debió confirmar este hecho, aún haya modificado la multa, y siendo que la sanción impuesta cumple con todos los requisitos que establecen los arts. 36, 73 y 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, así como también el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113, aplicable en materia tributaria en virtud del numeral 1, art. 74 de la Ley N° 2492 (CTB) y que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no infringió ninguna norma legal al ANULAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 de 4 de junio, al contrario, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnico-jurídica que se ajusta a derecho, por lo que los argumentos expuestos en la demanda de Grandes Contribuyentes La Paz no desvirtúan de modo alguno los fundamentos expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012,.
2. Con relación al segundo punto de controversia referido a: *"Si existió violación de los artículos 81 y 168 de la Ley N° 2492, al aceptar pruebas que al estar fuera del plazo de 20 días del término probatorio, deberían ser rechazadas"*, se debe efectuar el siguiente análisis de hecho y de derecho:
 - a) En el caso de autos se debe considerar lo establecido por la jurisprudencia constitucional sobre la verdad material y justicia material, así se tiene que la Sentencia Constitucional N° 1125/2010-R de 27 de agosto, sobre la verdad material señala: *"El art. 180. I de*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 780/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

la CPE, prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio procesal de verdad material; éste 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 tienen por finalidad resguardar derechos y garantías constitucionales...". Por otro lado, sobre la justicia material que se encuentra inmersa dentro de la verdad material, el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional N° 2769/2010-R de 10 de diciembre ha establecido: "El principio de prevalencia de las normas sustanciales implica un verdadero cambio de paradigma con el derecho constitucional y ordinario anterior, antes se consideraba el procedimiento como un fin en sí mismo, desvinculado de su nexo con las normas sustanciales, en cambio, en el nuevo derecho constitucional, las garantías del derecho procesal se vinculan imprescindiblemente a la efectividad del derecho sustancial, puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. "Lo que persigue el principio de prevalencia del derecho sustancial es el reconocimiento de que las finalidades superiores de la justicia no pueden resultar sacrificadas por razones consistentes en el culto ciego a reglas procesales o a consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos que se somete a la competencia del juez" (BERNAL PULIDO Carlos, El Derecho de los derechos, Universidad Externado de Colombia, pág. 376). La Corte Constitucional de Colombia, en la S-131 de 2002, afirmó que "...las disposiciones que integran el ordenamiento jurídico en lo que atañe a trámites y procedimientos están puestas al servicio del propósito estatal de realizar materialmente los supremos valores del derecho, y no a la inversa. O, en otros términos, las formas procesales no se justifican en sí mismas sino en razón del cometido sustancial al que pretende la administración de justicia". En efecto, el derecho procesal también constituye una garantía democrática del Estado de Derecho para la obtención de eficacia de los derechos sustanciales y de los principios básicos del ordenamiento jurídico, puesto que todos los elementos del proceso integran la plenitud de las formas propias de cada juicio, y no constituyen simplemente reglas formales vacías de contenido, sino instrumentos para que el derecho material se realice objetivamente en su oportunidad; no obstante ello, éste y sólo éste es su sentido, de tal manera que el extremo ritualismo supone también una violación 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, es la mejor garantía del cumplimiento del principio de igualdad ante la ley y un freno eficaz contra la arbitrariedad; y el otro, es derecho

material o sustancial, determina el contenido, la materia, la sustancia, es la finalidad de la actividad o función jurisdiccional. El principio de prevalencia del derecho sustancial o material sobre el formal, está consagrado en el art. 180.I de la 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 entre 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, que como se señaló, no es un fin en sí mismo, sino se lo instituyó para proteger la tutela efectiva de los derechos. De ese modo, asimilando los valores superiores proclamados ahora, por el art. 8. II de la CPE, en la SC 1138/2004-R de 21 de julio, el Tribunal manifestó lo siguiente: "...el Estado Democrático de Derecho tiene como uno de sus pilares el valor de la justicia (art. 1.II de la CPE), de ahí se desprende que el ciudadano tiene derecho a una justicia material, en la que la independencia del Poder Judicial y en particular, de los jueces, tiene por única función garantizar que sus decisiones sean producto de apreciaciones jurídicas, sometidas a las formas y métodos prescritos por la ley y por la ciencia del derecho, no como entienden algunas autoridades, un mecanismo para proteger la 'institucionalidad judicial' por encima de sus deberes constitucionales y, de esta manera, aislar a la justicia del resto del Estado y colocarse a espaldas de la sociedad. El principio de seguridad jurídica refuerza esta idea, al garantizarle al ciudadano que la actividad judicial procurará, en todo caso y por encima de toda consideración, garantizar la efectiva protección de sus derechos constitucionales y legales accediendo a una justicia material o verdaderamente eficaz no una aplicación formal y mecánica de la ley, por el contrario, lograr que las consecuencias mismas de una decisión judicial debe significar una efectiva materialización de los principios, valores y derechos constitucionales".

- b) De acuerdo con las sentencias constitucionales, precitadas la Autoridad Administrativa como la Autoridad Jurisdiccional, deben procurar la resolución de fondo de un proceso garantizando la efectiva protección de los derechos constitucionales y legales y el acceso a la justicia material y no limitar la prueba en cuando a su producción y ofrecimiento a excesivos ritualismos sino que debe primar el derecho sustancial sobre el derecho formal y en el presente caso al haber presentado el agente de retención, prueba que si bien fue fuera de plazo, demuestra que se cumplió con el deber formal de presentación de la Información Software RC-IVA por el período mayo 2008 aunque no en el plazo establecido, aspecto que debió ser considerada y valorada por la Autoridad Administrativa Recursiva, puesto que es determinante para calificar la contravención tributaria y fijar su sanción, lo contrario sería hacer prevalecer la forma (art. 81 del Código Tributario) frente al derecho sustancial (numeral 4.9.2 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011).
3. Sobre el tercer punto de controversia referido a: "Si existió violación de los arts. 35 y 36 de la Ley N° 2341 y 55 del Decreto Supremo N°



27113, con relación a la anulación de obrados resuelta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012”, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

- a) A fin de resolver el objeto de controversia se debe comenzar señalando que la Ley del Procedimiento Administrativo, aplicable al caso de autos por disposición del art. 201 del Código Tributario, establece 2 tipos de nulidades, la nulidad absoluta (art. 35 de la Ley del Procedimiento Administrativo) y la nulidad relativa o anulabilidad (art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo) y dentro de esta última la anulabilidad por vicios de procedimiento dispuestas en el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo.
 - b) En el caso que nos ocupa la anulabilidad realizada se encuentra dentro de la anulabilidad por vicios de procedimiento prevista en el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que 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...*” en el caso presente se ha lesionado la segunda causal de anulabilidad del acto administrativo por vicios de procedimiento, es decir por lesión al interés público. Sobre el concepto de interés público no existen definiciones sin embargo razonando contrario sensu y por deducción de lo que se entiende por orden público, son los derechos y garantías establecidas en la Constitución Política del Estado como lo señala la Sentencia Constitucional N° 0779/2005-R de 8 de julio, se entiende que el interés público abarca todos los derechos y garantías otorgadas al administrado por la Constitución Política del Estado, en ese sentido se tiene que en el art. 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, por tal motivo al garantizar el debido proceso y en el presente caso haberse transgredido el derecho al debido proceso en su vertiente incongruencia, se cumple la causal que establece Art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo (Decreto Supremo N° 27113), sobre lesión del interés público al haberse emitido una Resolución Determinativa con errores en la calificación de la conducta contravencional y su correspondiente sanción.
4. Finalmente sobre el cuarto punto de controversia referido a: “*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 veraz en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información y retención*”, se deben hacer las siguientes consideraciones de hecho y derecho:

Sobre la materia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber evidenciado los vicios de procedimiento, se vio impedida de ingresar a cuestiones de fondo planteadas por el Servicio de Impuestos Nacionales, motivo por el cual resuelve ANULAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0481/2012 de 4 de junio, y siendo que no se ha ingresado al análisis de fondo, este Tribunal Supremo se ve impedido de pronunciarse al respecto, al haberse anulado el procedimiento.

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. 22 a 30, interpuesta por la Gerencia FRANDES CONTRIBUYENTES LA PAZ del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0719/2012 de 20 de agosto de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Surtura Juaniquima
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....
SENTENCIA N° 118..... FECHA 30 de marzo.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....
Dr. Pastor S. Mamani Villca
VOTO DISIDENTE:
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA