



23-07-13

Bn. 16.02

Exp. N° 220/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SALA PLENA

SENTENCIA: 188/2013.
EXP. N°: 220/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
FECHA: Sucre, veintiuno de mayo de dos mil trece.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0142/2012, pronunciada el 13 de marzo de 2012, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fojas 21 a 24 vuelta, presentada por Felipe Quispe Quenta en representación legal del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, la contestación de fojas 62 a 64 vuelta, presentada por Julia Susana Rios Laguna en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada y;

CONSIDERANDO: Que en la demanda, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua señala que en fecha 12 de noviembre de 2009, funcionarios de la Administración Tributaria procedieron a notificar al Ministerio que representa, con el Auto de Sumario Contravencional por incumplimiento de deberes formales, es decir, por no presentar información a través de software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal agosto/2007, por lo que dentro del plazo legal presentaron descargos, alegando la impersonería del sujeto pasivo de la obligación tributaria, en atención a que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua ha sido creado por D.S. No. 29894 de 7 de febrero de 2009, y el periodo fiscal materia de controversia corresponde al mes de agosto de 2007, consiguientemente el hecho generador es anterior a la fecha de creación del Ministerio de Medio Ambiente y Agua y por tanto no corresponde asumir o heredar una negligencia, si la hubiere, de otra Cartera de Estado como es el Ministerio de Agua.

Reitera que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua ha sido creado mediante Decreto Supremo No. 29894 de 7 de febrero de 2009, fecha a partir de la cual se constituye en sujeto pasivo de las obligaciones tributarias fijadas por ley, así como del cumplimiento de los deberes formales establecidos en el artículo 162 de la Ley 2492, concordante con el artículo 40 del Decreto Supremo No. 27310 de 9 de enero de 2004, por tanto, no es contribuyente, menos sujeto pasivo de los deberes formales de periodos fiscales anteriores y que la falta de capacidad procesal o administrativa para responder deberes formales, hace procedente la falta de personería en el Ministerio que representa, lo que impide se constituya la relación tributaria por los periodos y gestiones anteriores a su creación.

Expresa que notificados con la Resolución Sancionatoria N° 757-2011 de 8 de julio de 2011, formuló consulta al Servicio de Impuestos Nacionales, mereciendo la respuesta de 5 de enero de 2012, en cuya parte pertinente señala, "...el artículo 15 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0004.10, determina la obligación de las entidades y empresas públicas de presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV mediante la Oficina Virtual a partir del periodo 04/2010, para lo cual deberán obtener su Tarjeta MASI, en el plazo, forma y condiciones dispuestas en dicha Resolución, para efectuar el envío de la información". Lo que significa que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, no está obligado a ningún deber formal sino a partir del periodo fiscal abril de 2010 y por consiguiente no existe disposición legal o normativa que les obligue a cumplir con dicha formalidad por periodos fiscales anteriores al mes de abril de 2010, respuesta que al sentir del artículo 117 de la Ley 2492 tiene efecto vinculante para la Administración Tributaria que absolvió la consulta.

Sostiene que la Resolución Normativa de Directorio 10.0004.10, al haber entrado en vigencia en fecha 26 de marzo de 2010, no corresponde aplicarla con carácter retroactivo, toda vez que el hecho sancionado o generador corresponde al periodo fiscal 08/07, todo ello, en estricta sujeción al artículo 123 de la Constitución Política del Estado y artículo 150 de la Ley 2492, que establece, "las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera benefician al sujeto pasivo o tercero responsable".



Afirma que no han valorado las pruebas ofrecidas como establece el artículo 397 del Código de Procedimiento Civil, aplicable al presente por determinación del artículo 74 numeral 2 de la Ley 2492, referido a la consulta absuelta por la titular de la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, la misma que tiene carácter vinculante, demostrando así que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua está obligado a cumplir con los deberes formales y obligaciones tributarias a partir del periodo fiscal abril de 2010 y que cualquier activo o pasivo que deba asumir debe estar claramente establecido por la propia normativa, lo que en autos no sucede.

En mérito a lo expuesto, pide se declare probada la demanda y en su mérito, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0142-2012, de 13 de marzo de 2012, por consiguiente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0625/2011, de 27 de diciembre de 2011, en consecuencia nula y sin valor la Resolución Sancionatoria N° 757/2011, de 8 de julio de 2011, que determinó la multa de 5.000.- UFVs, por la presunta omisión de presentar información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal agosto/2007.

CONSIDERANDO: Que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Julia Susana Ríos Laguna, mediante memorial presentado de fojas 62 a 64 vuelta contestó negativamente a la demanda, señalando que la Resolución del Recurso Jerárquico emitida está plenamente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Señala que mediante Formulario No. 4595 de Solicitud de Modificación, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua solicitó la modificación de la razón social del Ministerio de Agua a Ministerio de Medio Ambiente y Agua, que fue modificada manteniendo el mismo número de NIT signado con el No. 137141021, por lo que ha quedado claro que dicha entidad sólo efectuó una modificación en la razón social en atención a que el Decreto Supremo No. 29894, sólo amplió las competencias del Ministerio del Agua, incorporando a las mismas la temática de medio ambiente, diversidad y cambio climático.

Sostiene que se debe tener presente que el artículo 15 del Código Tributario Boliviano, dispone que la obligación tributaria no será afectada por ninguna circunstancia relativa al objeto perseguido por las partes, es decir, que las obligaciones tributarias del sujeto pasivo no fueron afectadas ni modificadas o reducidas por el cambio de su razón social, por lo que no puede desconocer su responsabilidad en el cumplimiento de deberes formales que fueron concedidos por el sujeto pasivo y que no tuvieron modificaciones con el Decreto Supremo No. 29894.

Con relación a la irretroactividad invocada por la entidad demandante, afirma que la Resolución Sancionatoria No. 0757/2011 de 8 de julio de 2011, no se basa en la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0004.10, sino en las Resoluciones Normativas de Directorio No. 10-0021-04 y 10-0029-05, por lo que la citada RND 10.0004.10 no fue considerada ni aplicada en el presente caso como erróneamente señala la entidad demandante.

En cuanto a la consulta efectuada por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, expresa que el artículo 15 de la RDN 10-0004-10, está referido a la obligación de presentar información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, obligación distinta al RC-IVA en su calidad de Agente de Retención, por consiguiente la nota señalada por el demandante fue debidamente valorada por la AGIT, pero desestimada por su inaplicabilidad en el presente caso.

Concluye señalando que la demanda contencioso-administrativa incoada por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico, por lo que pide se la declare improbada.

El demandante mediante memorial de fojas 71 a 72 vuelta, modificó y amplió su demanda, correspondiéndole el proveído de fojas 74, en observancia al artículo 332 del Código de Procedimiento Civil.

Posteriormente y mediante memorial de fojas 80 a 81 vuelta, adjuntando la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0030-11, de 7 de octubre de 2011 de modificaciones a la RND No. 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, pidió que al momento de dictar resolución se la tenga presente, en razón a que contiene sanciones más benignas, memorial que mereció el decreto de fojas 82.

CONSIDERANDO: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada se evidenció lo siguiente:



La Administración Tributaria por Auto Inicial de Sumario Contravencional No. 959100332 de 15 de octubre de 2009, notificado al contribuyente Ministerio de Medio Ambiente y Agua denominado anteriormente Ministerio del Agua con NIT 137141021, dispuso el inicio de Sumario Contravencional por incumplimiento a deberes formales, en atención a que el contribuyente, de acuerdo a la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones en su calidad de Agentes de Información, tiene en su planilla de haberes correspondiente al periodo fiscal AGOSTO 2007, dependientes con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs. 7.000, por lo que dicho Ministerio se encontraba obligado a la presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención.

Que la Administración Tributaria mediante Resolución Sancionatoria No. 0757/2011 de 8 de julio de 2011, sancionó al contribuyente Ministerio de Medio Ambiente y Agua con la multa de UFV 5000 (CINCO MIL UNIDADES DE FOMENTO DE VIVIENDA), por haber incurrido en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98, por el periodo fiscal Agosto/2007.

Interpuesto el recurso de alzada por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0625/2011 de 27 de diciembre de 2011, confirmó la Resolución Sancionatoria No. 757/2011 de 8 de julio de 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Que, contra dicha resolución el contribuyente Ministerio de Medio Ambiente y Agua, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, conforme a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0141/2012 de 13 de marzo de 2012, mediante la cual confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0625/2011, de 27 de diciembre de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria No. 757/2011, que determinó la multa de 5.000 UFV, por la omisión de presentar la información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo agosto de 2007.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria en su resolución jerárquica fundamentó que está evidenciado que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, mediante Formulario No. 4595 de Solicitud de Modificación, pidió la modificación de razón social del Ministerio de Agua a Ministerio de Medio Ambiente y Agua, habiendo sido modificada manteniendo el mismo número de NIT, quedando claro que dicha entidad solo efectuó la modificación en la razón social, y como ha señalado el propio Ministerio el DS 29894 sólo amplió las competencias del Ministerio de Aguas, incorporando la temática de medio ambiente, diversidad y cambio climáticos, por lo que no puede desconocer su responsabilidad del presente incumplimiento a deber formar, más aún cuando la propia normativa citada en la Disposición Transitoria Tercera, inciso 3) establece que "Los Activos y Pasivos financieros fijos e intangibles de los Ministerios y Viceministerios fusionados y modificados, serán asumidos por los nuevos Ministerios a los cuales el presente Decreto Supremo asigna las responsabilidades correspondientes".

En cuanto a la prueba de reciente obtención presentada por el Ministerio de Medio Ambiente y Aguas, referida a la respuesta de la Administración Tributaria a la consulta realizada sobre aclaración de obligaciones tributarias a las que se encuentra sujeta su número de NIT; consideró que dicha respuesta hizo mención al artículo 15 de la RND 10-0004-10, referido a la obligación de la presentación de la información del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci LCV, habiendo quedado claro que se refiere a otra obligación tributaria de las entidades y empresas, distinta al RC-IVA.

Finalmente afirmó que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua no ha desvirtuado el incumplimiento del deber formar atribuido en su contra, y que los argumentos de defensa formulados son inconsistentes e insuficientes según las normativas jurídicas vigentes del Derecho Tributario Boliviano, por lo que determinó confirmar la resolución de alzada.

CONSIDERANDO: De lo relacionado anteriormente se tiene que el acto administrativo impugnado en el presente proceso emerge de la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0142/2012 de



13 de marzo de 2012, que determinó confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0625/2011 de 27 de diciembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, que a su vez, confirmó la Resolución Sancionaloria N° 757/2011 de 8 de julio de 2011, que sancionó al contribuyente con la multa administrativa de 5.000 UFV's por incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando en Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio web (www.impuestos.gob.bo) o presentar el medio magnético respectivo, en la misma fecha de presentación del formulario 98, por el período fiscal agosto/2007.

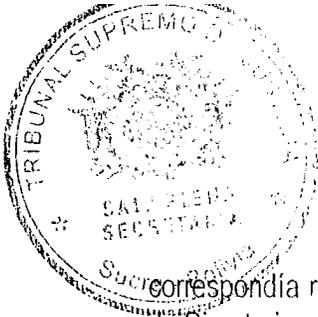
Ahora bien, correspondiendo emitir pronunciamiento respecto a los puntos contenidos en la demanda relativos a la impersonería del Ministerio de Medio Ambiente y Agua para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria; al carácter vinculante de la consulta realizada a la Administración Tributaria; a la irretroactividad de la ley, y la falta de valoración de la prueba, se concluye lo siguiente:

Que el Decreto Supremo Nc. 29894 de 7 de febrero de 2009, estableció la estructura organizativa del Órgano Ejecutivo Plurinacional, así como las atribuciones de la Presidenta o Presidente, Vicepresidenta o Vicepresidente y de las Ministras y Ministros. En su artículo 94 y en lo que concierne al Ministerio de Agua, amplió sus competencias, incorporando la temática de medio ambiente, biodiversidad y cambios climáticos, pasando a denominarse Ministerio de Medio Ambiente y Agua. Asimismo el precitado Decreto Supremo estableció en la Disposición Transitoria Tercera inciso e) que, "Los activos y pasivos financieros fijos e intangibles de los Ministerios y Viceministerios fusionados y modificados, serán asumidos por los nuevos Ministerios a los cuales el presente Decreto Supremo asigna las responsabilidades correspondientes".

Por otro lado, el artículo 15 del Código Tributario en lo que respecta a la validez de los actos determina que, la obligación tributaria no será afectada por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, el objeto perseguido por las partes, norma legal que tiene relación con lo establecido por el artículo 24 del mismo cuerpo legal, en sentido que no perderá su condición de sujeto pasivo, quien según la norma jurídica deba cumplir con la prestación.

Por consiguiente, el Ministerio demandante, no puede alegar impersonería con el inadecuado argumento que ha sido creado de manera posterior al incumplimiento producido, por cuanto el Decreto Supremo No. 29894, si bien ha diseñado una nueva estructura organizativa, ha dispuesto la readecuación de los Ministerios de acuerdo a las competencias asignadas, como en el presente caso, amplió las competencias del Ministerio del Agua, incorporando a las que ya tenía las temáticas de medio ambiente, diversidad y cambio climático, pasando a denominarse Ministerio de Medio Ambiente y Agua, también determinó de manera clara y terminante en el inciso e) Disposición Transitoria Tercera que **los activos y pasivos financieros fijos e intangibles de los Ministerios fusionados y modificados, serán asumidos por los nuevos Ministerios**, más aún si en el proceso de readecuación fue el propio Ministerio quien solicitó la modificación de razón social que fue modificada manteniendo el mismo número de NIT conforme se evidencia a fojas 54 a 56 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos, por lo que las obligaciones tributarias a las que se encuentra sujeto el Ministerio demandante no han sido suprimidas o modificadas, como de manera correcta ha determinado la AGIT.

En relación al carácter vinculante de la consulta, corresponde señalar que evidentemente el artículo 117 del Código Tributario Boliviano, determina que la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre que no hayan sido alterados los antecedentes, circunstancias o datos que la motivaron. En el caso de autos, corresponde precisar que conforme consta a fs. 132 a 137, Anexo 2 de los antecedentes adjuntos, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, mediante nota de 30 de diciembre de 2011, solicitó aclaración de obligaciones tributarias a las cuales se encuentra sujeto su número de NIT; la Administración en respuesta a la consulta hizo referencia al artículo 15 de la RND 10-0004-10, es decir, a la obligación de las entidades y empresas públicas a la presentación del Libro Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, obligación diferente al RC-IVA Agente de Retención; por consiguiente en el presente caso no



correspondía reconocer efecto vinculante alguno, por estar referido a una Resolución Normativa de Directorio que atañe a otra obligación tributaria.

Lo propio ocurre en cuanto al reclamo de la entidad demandante respecto a la irretroactividad del artículo 15 de la RND No. 10.0004.10, normativa que evidentemente no ha sido aplicada en el presente caso, por lo que no es cierto que hubiese sido aplicada retroactivamente, habida cuenta que la Resolución Sancionatoria emitida por la Administración Tributaria se encuentra basada en las Resoluciones Normativas de Directorio No. 10-0021-04 y 10-0029-05, máxime si la precitada Resolución se refiere a otra obligación tributaria, como se tiene manifestado precedentemente.

Tampoco es cierta la acusada falta de valoración de la prueba, en atención a que la misma ha sido analizada y valorada conforme dispone el artículo 81 del Código Tributario Boliviano, y fue desestimada por su inaplicabilidad al caso de autos, así se evidencia en las diferentes resoluciones emitidas.

Por último, corresponde señalar que el artículo 162 del Código Tributario, señala: I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Que, el artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, impone a los empleadores o Agentes de Retención el deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando en Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio web (www.impuestos.gob.bo) o presentar el medio magnético respectivo, en la misma fecha de presentación del formulario del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 5 de la precitada Resolución establece que los Agentes de Retención que incumplan con lo dispuesto precedentemente, serán sancionados conforme establece el artículo 162 de la Ley 2492 y el Anexo Inciso A), Numeral 4. Subnumeral 4.3 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, que a su vez establece la sanción de 5.000 UFV a las personas jurídicas que incumplan con dicho deber, como ocurrió en el presente caso.

Por lo expuesto y no existiendo vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada, corresponde desestimar la pretensión deducida por el demandante.

Sin embargo, en atención a que el demandante antes del decreto de autos, puso en conocimiento del Tribunal Supremo la existencia de normativa que contiene sanciones más benignas a las anteriores, corresponderá que la Administración Tributaria en resguardo del principio de favorabilidad aplique dicha normativa en caso de ser más beneficiosa para el sujeto pasivo, conforme dispone el artículo 150 del Código Tributario Boliviano que señala expresamente: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable", disposición legal concordante con el artículo 123 de la Constitución Política del Estado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0142/2012, emitida el 13 de marzo de 2012 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y consecuentemente, la Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 0625/2011 de 27 de diciembre de 2011, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz y por consiguiente la Resolución Sancionatoria No. 757/2011 de 8 de julio de 2011, emitida por la Administración Tributaria, con la modificación del monto de la sanción si corresponde.

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

Sin costas, en aplicación del art. 30 de la Ley No. 1178.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veintiún días del mes de mayo de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, y los Magistrados Antonio Guido Cámpero Segovia y Maritza Suntura Juaniquina por viaje oficial.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrada Relatora: Norka Natalia Mercado Guzmán.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán

MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena