30-07-13
Hs. 09:36

Exp. Nº 305/2012. **Contencioso Administrativo.-** Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SALA PLENA

SENTENCIA: 217/2013.
EXP. Nº: 305/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
FECHA: Sucre, uno de julio de dos mil trece.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0096/2012 pronunciada el 27 de febrero de 2012 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 20 a 23; la contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 31 a 33; la réplica de fs. 53 a 55; la dúplica que cursa a fs. 59 a 61; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada y;

CONSIDERANDO: Que el representante legal de la entidad demandante, en su memorial de demanda señala que en el caso del contribuyente Seguro Social Universitario, la administración tributaria tramitó un sumario contravencional en razón de que en su calidad de agente de retención omitió la presentación de información del software RC-IVA (Da Vinci) con relación a los dependientes con ingresos mayores a Bs.7.000, hecho ocurrido durante el periodo fiscal enero de 2007. Dicho proceso culminó con la Resolución Sancionatoria 835/2011 de 12 de julio de 2011, que fue confirmada en el recurso de alzada planteado por el contribuyente, quien interpuso recurso jerárquico, instancia en la que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0096/2012, confirmó la resolución de la alzada pero modificó la sanción impuesta que equivalía a UFV's.5.000 a la suma de UFV's.3.000 en aplicación de la RND-10-0030-11 de 17 de octubre de 2011.

Fundamenta su demanda señalando que se aplicó erróneamente la normativa legal en la resolución impugnada por las siguientes razones:

1. La RND 10-0029-05 aprobó el reglamento del software RC-IVA determinando que es obligación de los empleadores o agentes de retención y que tienen la tarea de recabar y el deber formal de informar a la administración tributaria, vía electrónica, los documentos, facturas y/o notas fiscales presentadas por sus dependientes con sueldos superiores a Bs.7.000 lo cual les servirá para imputar el pago del impuesto RC-IVA en el formulario 87-1.
2. Los agentes de retención que no cumplan con la obligación de presentar la información son sancionados conforme al art. 5 de la citada norma reglamentaria que es concordante con el art. 162 del Código Tributario vigente y con el numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0021-04 de 14 de diciembre de 2007 con una multa de UFV's.5.000.
3. En el caso, el contribuyente incumplió el deber formal de entregar al SIN la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo fiscal enero/2007 en los plazos, formas, medios y lugares por lo que se encuentra sujeto a la sanción de 5.000 UFV's y no como interpreta la autoridad de impugnación tributaria que se hubiera incumplido con el deber de presentar la información, debido a que no se remitió la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, de modo que no correspondía aplicar una sanción más benigna.
4. Apunta que el procedimiento sancionatorio cumplido por el SIN ha sido correcto, actos que gozan del principio de legitimidad establecido en el art. 66 de la Ley 2492, y que en el presente caso, no debió plantearse la retroactividad de la sanción en cumplimiento del principio *tempus regis actum,* porque se ha actuado en perjuicio de la administración tributaria, toda vez que la propia autoridad de impugnación reconoció la plena vigencia de la RND 10-0021-04; en consecuencia, el argumento de la autoridad demandada resulta impropio, considerando también, que el recurrente no solicitó en su recurso la aplicación de la norma posterior por lo que la resolución es ultra petita.

Con esos argumentos, solicita se revoque la resolución recurrida y se mantenga firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria 0835/2011 de 12 de julio de 2011.

CONSIDERANDO: Que ante esa demanda, la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante memorial presentado el 11 de octubre de 2012 (fs. 31 a 33), se apersona al proceso y contesta a la demanda señalando:

a) El sujeto pasivo, en el memorial de alegatos solicitó, que en caso de confirmarse el incumplimiento se diera aplicación la RND 10-0030-2011 de octubre de 2011, por tanto, no existe fallo *extra petita*.

b) Aclaró que el principio procesal *tempus regis actum* obliga a aplicar la ley adjetiva o procesal vigente al iniciar el procedimiento mientras que el principio *tempus comissi delicti* presupone la aplicación de la norma sustantiva vigente al momento de realizada la acción, con la clara excepción de los casos en que exista una ley más benigna.
Que el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 de la Ley 2492, disponen que las normas tributarias no tienen carácter retroactivo salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o que de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.
En ese contexto legal, la administración tributaria, el 07 de octubre de 2011, emitió la RND-10-0030-11, a través de la cual modificó e incluyó deberes formales relacionados con el deber de información, como es el deber formal de presentación de información a través del módulo Da Vinci RC-IVA por periodo fiscal (agente de retención) cuyo numeral 4, sub numeral 4.9 establece una sanción de 3.000 UFV's para personas jurídicas, sanción que resulta ser más benigna que la multa de 5.000 UFV's prevista en el numeral 4, sub numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0021-04 abrogada.

c) Finalmente señala que la administración tributaria planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación en instancia administrativa y que no puede ser considerado por el principio de congruencia.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda.

CONSIDERANDO: De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada en el presente proceso, se extraen los siguientes datos relevantes para resolver la presente controversia:

1. Que el contribuyente Seguro Social Universitario de La Paz, como empleador y consiguientemente, **agente de retención**, en el periodo fiscal de enero de 2007 tenía la obligación de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el software RC-IVA (Da Vinci) y presentarla al Servicio de Impuestos Nacionales.
En el marco de la Resolución Normativa de Directorio (RND) Nº 10.0029.05, la información debía ser remitida en cualquiera de las dos siguientes formas: a) mediante el sitio web (www.impuestos.gov.bo) o b) presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98.
2. Al haber incumplido con el deber formal indicado, la administración tributaria dictó el Auto Inicial de Sumario Contravencional 000959100138 de 15 de octubre de 2009 (fs. 2 del anexo I), procedimiento que culminó con la **Resolución Sancionatoria 0835/2011 de 12 de julio de 2011** (fs. 24 a 26 del anexo I) que aplicó una multa de 5.000 UFV's de acuerdo a lo previsto en la RND-10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, vigente a esa fecha.

El contribuyente recurrió a la autoridad regional y posteriormente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia jerárquica en la que se confirmó la Resolución Sancionatoria 835/2011 de 12 de julio de 2011 originada en el incumplimiento de deberes formales consistentes en la omisión de presentación de la información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal enero de 2007; sin embargo, se modificó la sanción a UFV's 3.000 en aplicación del numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 de 07 de octubre 2011 y de los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 del Código Tributario.

Establecidos los antecedentes precedentes, 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/0096/2012, que determinó rebajar el monto de la multa aplicada al contribuyente en aplicación de la RND-10-0030-11. Ahora bien, con relación a los argumentos de la entidad demandante se concluye lo siguiente:

I. Que los **agentes de retención**, se encuentran sujetos al cumplimiento del deber formal de presentar mensualmente la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) conforme a lo establecido en el

art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, obligación que puede ser cumplida mediante el sitio web www.impuestos.gob.bo o la presentación del medio magnético respectivo en la misma fecha de presentación del formulario 98.

II. El incumplimiento del indicado deber formal, conforme a lo previsto en el art. 162 del Código Tributario y en el art. 5 de la citada RND 10-0029-05 se sanciona "conforme a lo establecido en el art. 162 del Código Tributario Boliviano y en el numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004"; es decir, con una multa.

III. Es evidente que el hecho motivo de la imposición de la sanción ocurrió en el periodo fiscal **enero de 2007** y que a esa fecha se encontraban vigentes las normas analizadas precedentemente, motivo por el cual, la administración tributaria al dictar la **Resolución Sancionatoria 835/2011 de 12 de julio de 2011** con la que impuso la multa de UFV's.5.000 por el incumplimiento del deber formal del contribuyente, sometió su decisión al ordenamiento jurídico vigente en ese momento.

IV. Sin embargo, la propia administración tributaria el **7 de octubre de 2011, aprobó la RND 10-0030-11**, que modificó y complementó los deberes formales y las sanciones al incumplimiento, en cuyo punto 4.9 del Anexo, establece que el deber formal de **presentación de la información a través del módulo Da Vinci por periodo fiscal (agentes de retención) se sanciona con una multa de UFV's 3.000**, sanción que resulta más benigna que la establecida en la RND-10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005.

V. Resulta entonces necesario considerar también, que el procedimiento sancionatorio en materia tributaria se encuentra regido por los principios procesales de rango constitucional que se constituyen en garantías normativas de tipo sustantivo que son el cimiento de todo el sistema procesal boliviano, entre los que se incluye la **aplicación retroactiva de la norma cuando ésta es más favorable al contribuyente**, motivo por el cual no es evidente la vulneración del principio *tempus regis actum* pues no ha existido una modificación a la norma vigente en el momento del hecho al no haberse inaplicado la norma que tipifica la conducta contraventora sino que se ha aplicado la sanción más benigna en cumplimiento al precepto contenido en el artículo 123 de la Constitución Política del Estado que en lo pertinente señala: *"la ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto .... en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado...."*, norma constitucional recogida en el art. 150 del Código Tributario vigente.

En autos, es evidente que en el transcurso del procedimiento sancionatorio, concretamente, en la etapa de impugnación en la instancia jerárquica, antes de la emisión de la resolución que es impugnada en el presente proceso (27 de febrero de 2012), la administración tributaria emitió la RND-0030-11 de 7 de octubre de 2011, estableciendo sanciones más benignas y que en mérito a la previsión constitucional y normativa especial tributaria analizada precedentemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó en la resolución del caso puesto en su conocimiento.

VI. Que de fs. 61 a 61 del Anexo II, cursa el alegato presentado por el contribuyente ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el que solicitó que en el caso de confirmarse la resolución sancionatoria, se diera aplicación a la RND 10-0030-2011, aspecto que desmiente lo afirmado por la entidad demandante y desvirtúa su afirmación de que la resolución impugnada se ha expedido *ultra petita*, considerándose asimismo, que la pena más benigna puede ser aplicada aún de oficio en cumplimiento del mandato constitucional contenido en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 del Código Tributario vigente, considerándose también, que la aplicación de la norma jurídica a la relación fáctica es atribución de la autoridad que conoce el proceso administrativo o a la autoridad jurisdiccional en el momento de resolver la controversia.

VII. Que en el caso, el contribuyente Seguro Social Universitario de La Paz, es **agente de retención** (art. 33 de la Ley 843) y en esa función, conforme a la previsión del art. 25 del Código Tributario Boliviano, cumple en lugar del contribuyente las obligaciones tributarias materiales y formales, en razón de ser empleador y tener en su planilla funcionarios que perciben remuneraciones superiores a Bs.7.000.

En esa calidad, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 4 de la RND 10.0029.05, debe: **a) consolidar** la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y **b) remitirla** mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web www.impuestos.gob.bo , o presentarla en medio magnético en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98.

El incumplimiento de ese deber formal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 5 de la misma norma reglamentaria se sanciona **"conforme a lo establecido en el art. 162 del Código Tributario Boliviano (CTB) y en el numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004"**; es decir, con el pago de una multa, que por disposición de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, asciende a la suma de UFV's.3.000.

VIII. En la demanda en análisis, la administración tributaria sostiene que el contribuyente incumplió con el deber formal de entregar la información en los plazos, formas, medios y lugares; sin embargo, omite señalar que esas obligaciones corresponden a los **agentes de información** (art. 71 del CTB), que en el caso del RC-IVA son las Administradoras de Fondos de Pensiones BBVA Previsión S.A. y Futuro de Bolivia S.A., expresamente designadas como tales en el art. 7 de la RND 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005.

De acuerdo al precepto contenido en el punto 4.3 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, el incumplimiento en la "entrega de toda la información veraz en la forma, medios y lugares establecidos en normas específicas **para los agentes de información"** se sanciona con una multa de UFV's.5.000.

IX. Lo precedentemente expuesto, permite concluir que el contribuyente –como agente de retención, incumplió el deber formal tipificado como **falta de presentación ante el SIN de la información del software RC-IVA (Da Vinci)-Agentes de Retención-** por el periodo fiscal enero/2007, tipificado en el art. 4 de la RND 10-0029.05 de 14 de septiembre de 2005, vigente en el momento de la comisión del hecho y cuya sanción ha sido modificada por el punto 4.9 de la RND 10-0030-11, y que la autoridad demandada aplicó correctamente la sanción más benigna luego de una correcta actividad de tipicidad o subsunción de la conducta del contribuyente a las normas citadas en el presente párrafo.

Consecuentemente, esta Sala Plena no encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10.I de la Ley Nº 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0096/2012 de 27 de febrero de 2012 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia al un día del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, y los Magistrados Maritza Suntura Juaniquina y Pastor Segundo Mamani Villca por viaje oficial.

Regístrese, notifíquese 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

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena