21-08-13
Hr. 15:45

Exp. Nº 304/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SALA PLENA

SENTENCIA: 222/2013.
EXP. Nº: 304/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
FECHA: Sucre, dos de julio de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 23. impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0095/2012 de 27 de febrero de 2012. la respuesta de fs. 31 a 33.. memoriales de réplica de fs. 53 a 55 y dúplica de fs. 61: los antecedentes procesales y:

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). representado legalmente por su titular Raúl Vicente Miranda Chávez, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil. se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa en apoyo del art. 70 de la Ley Nº 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA) de 23 de abril de 2002 y arts. 778 y sgtes del Cód. Pdto. Civil. aplicable en materia tributaria en virtud del art. 74. 2 de la Ley Nº 2492. expresando en síntesis lo siguiente:

Como fundamentos de hecho, señala que en uso de las atribuciones conferidas por la Ley 2492 (Cód. Trib.). la Administración Tributaria (AT) procedió a la emisión del Auto inicial de sumario contravencional Nº 000959100141 de 15 de octubre de 2009 contra el contribuyente Seguro Social Universitario. porque 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 de haberes correspondientes al periodo fiscal abril 2007. a dependientes con ingresos mayores a Bs.7.000. por lo que se encontraba obligado a la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención. hasta el mes siguiente respectivamente. es decir en la fecha de la Declaración Jurada del RC-IVA (Form. 98). deber formal que fue incumplido por el contribuyente.

En dicho proceso se emitió la Resolución Sancionatoria Nº 838/2011 de 12 de julio de 2011. que planteado recurso de alzada por el contribuyente fue confirmada por Resolución ARIT-LPZ/RA 0591/2011 de 12 de diciembre de 2011; finalmente el Seguro Social Universitario interpuso recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria. mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0095/2012 de 27 de febrero de 2012. confirmó la resolución de la alzada, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 838/2011 de 12 de julio de 2012. por incumplimiento de deberes formales. por la omisión de presentar la información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal abril de 2007. con la modificación de la sanción impuesta de 5.000 a 3.000 UFV's. aplicando el núm. 4.9 de la RND-10-0030-11 de 7 de octubre de 2011. y lo dispuesto en los arts. 123 de la CPE y 150 de la Ley 2492 (CTB).

Entre los fundamentos de derecho. expone que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0095/2012. efectuó aplicación errónea de la normativa legal, justificando que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la facultad establecida por el art. 64 de la Ley 2492 (Cód. Trib.). emitió el 14 de septiembre de 2005 la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0029-05 que aprueba y reglamenta el uso del Software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y Agentes de Retención. sobre el deber formal de informar al SIN vía electrónica "Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes", los documentos. facturas

y/o notas fiscales presentados por los empleados o dependientes que perciban un sueldo o salario superior a Bs.7.000. que sirve para imputar el pago del impuesto RC-IVA. como estipulan los arts. 3 y 4 de dicha norma. Por su parte los dependientes cuyo salario es superior a Bs.7.000 deben presentar a sus empleadores en forma física (impreso y firmado) el Formulario 110 DD.JJ. (antes Form. 87-1). como también en medio magnético. Agrega que cuando los agentes de retención no cumplen la obligación de presentar la información son sancionados conforme al art. 5 de la citada norma reglamentaria. concordante con el art. 162 de la Ley 2492 (Cód. Trib.) y el numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04 de 14 de diciembre de 2004 con multa de 5.000 UFV's. De manera que al haber incumplido el contribuyente Seguro Social Universitario el deber formal de entregar al SIN la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo fiscal abril/2007 en los plazos. formas. medios y lugares. se encuentra sujeto a la sanción de 5.000 UFV's. no como interpreta la autoridad de impugnación tributaria que. en el caso de no cumplir el deber formal de presentar la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA. corresponde aplicar una sanción más benigna.

Luego resalta la legalidad y buena fe de las actuaciones de la AT. al señalar que el procedimiento sancionatorio cumplido por el SIN fue correcto, que goza del principio de legitimidad establecido en el art. 66 de la Ley 2492. debe presumirse la licitud de las operaciones realizadas y no debió plantearse la retroactividad de la sanción. en cumplimiento al principio *tempus regis actum*. ya que al aplicar retroactivamente la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011. al periodo fiscal abril 2007. se ocasionó perjuicio a la administración tributaria. toda vez que la propia autoridad demandada reconoció que a momento de emisión de la Resolución Sancionatoria se encontraba en plena vigencia la RND 10-0021-04; en consecuencia, el argumento de la AGIT resulta impropio al reducir el monto de la sanción, al considerar que el recurrente tampoco solicitó en su recurso jerárquico la aplicación de la norma posterior. por lo que. la resolución jerárquica es ultra petita: finalmente concluye que por efecto del art. 28 inc. b) de la Ley 1178 y 65 de la Ley 2492. se presume la legitimidad. legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria (AT).

Con estos argumentos solicita que se revoque la resolución recurrida y se mantenga firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria Nº 0838/2011 de 12 de julio de 2011.

CONSIDERANDO II: Que. admitida la demanda por decreto de fs. 27. se corrió traslado y citado legalmente la entidad demandada. en tiempo hábil por memorial de fs. 31 a 33 vta., en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT). se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, quien contestando la demanda expresó lo siguiente:

No es evidente la afirmación que el contribuyente no hubiese solicitado la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, al contrario existe constancia que esa solicitud se hizo en el memorial de alegatos presentado por el Seguro Social Universitario. por lo tanto se desvirtúa el supuesto fallo ultra petita. que refiere la AT en su demanda. En cuanto al principio procesal del "*tempos regis actum*" cuyo enunciado es que la ley adjetiva o procesal aplicable es aquella que se encuentra en vigencia al momento de iniciar el procedimiento o proceso. mientras que el "*tempos comissi delicti*". supone la aplicación de la norma sustantiva vigente al momento de realizada la acción. con excepción de aplicar si existe una ley posterior más benigna. En ese sentido. el Tribunal Constitucional en las SSCC 280/2001-R. 979/2002-R. 1427/2003-R. 0386/2004-R y 1055/2006-R. entre otras. precisan que: "la aplicación del derecho procesal se rige por el *tempos regis actum* y la aplicación de la norma sustantiva por el *tempos comissi delicti*, salvo claro está, en los casos de aplicación de la ley más benigna".

Expresa también que, en el mismo sentido sobre la retroactividad. los arts. 123 y 150 de la Ley Nº 2492. disponen que las normas tributarias no tienen carácter retroactivo. salvo

aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripciones más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable. Dentro de ese contexto la AT el 07 de octubre de 2011 emitió la RND 10-0030-11 que entró en vigencia desde su publicación, que incluyó como deberes formales el relacionado al deber de presentar información a través del módulo Da Vinci RC- IVA cada mes o periodo fiscal (Agente de Retención); esta norma, en su numeral 4 subnumeral 4.9 modificó la sanción por el incumplimiento de esta obligación a 3000 UFV's para personas jurídicas, que resulta ser más benigna a la sanción de 5000 UFV's, que establecía el numeral 4, subnumeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04 abrogada.

Por último, respecto a la presunción de legalidad y buena fe de las actuaciones de los servidores públicos de la AT, sostiene que se trata de elementos nuevos que no fueron enunciados en la instancia administrativa ni fueron motivo de impugnación o agravio, por cuanto los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB, art. 198 inc. e) y 211.I de la Ley N° 3092, establecen que quien considere lesionado su derecho con la resolución de alzada deberá fundamentar el agravio, fijando con claridad la razón de la impugnación para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos en la resolución jerárquica; por consiguiente, en resguardo del principio de congruencia, al no haberse planteado este aspecto en los recursos en sede administrativa, no merece pronunciamiento, porque tampoco la demanda contencioso administrativa es la vía para resolver actos no impugnados en el recurso jerárquico.

En definitiva impetra que se declare improbada la demanda y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0095/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por la AGIT.

De fs. 53 a 55 cursa la réplica presentada por la parte demandante, que ratifica su demanda y petitorio; mientras que la autoridad demandada presentó su dúplica que corre de fs. 59 a 60 vía fax y en original a fs. 61, reiterando los fundamentos de respuesta a la demanda; por consiguiente, mediante proveído de fs. 63 se decretó "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que, en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en sede administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que, de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes hechos:

1).- En principio, de la revisión de todo lo obrado así como los Anexos adjuntados al proceso, en consideración a lo expresado en la demanda se colige que, la controversia radica en que la resolución impugnada del Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0095/2012 de 27 de febrero de 2012, cuyo original cursa de fs. 81 a 97 del anexo 2, pronunciado por la AGIT, aplicó en forma retroactiva la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, ante el incumplimiento del deber formal del Seguro Social Universitario de remitir la información de sus dependientes del RC-IVA a través del software (Da Vinci) del **periodo fiscal abril 2007**, porque al reducir el monto de la sanción económica al contribuyente, se perjudicó a la AT.

En los hechos, la resolución impugnada confirmó lo dispuesto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2011 de 12 de diciembre de 2011 (fs. 35 a 44 de anexo 2), como la Resolución Sancionatoria Nº 838/2011 de 12 de julio de 2011 (fs. 1 a 3 del mismo anexo), con la modificación o reducción de la sanción pecuniaria.

2).- En el caso de autos, corresponde establecer si la resolución jerárquica produjo o no perjuicio a la AT o, al contrario, si la aplicación de la RND 10-0030-11, fue aplicada correctamente en sujeción a lo dispuesto en la norma constitucional y disposiciones conexas:

2.1.- En principio, es menester establecer que los anexos adjuntados al proceso evidencian que la AT notificó al Seguro Social Universitario con Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 000959100141 de 15 de octubre de 2009 (fs. 2 a 3 del anexo 1), por incumplimiento del deber formal de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal **abril de 2007**, imponiendo la sanción de 5.000 UFV´s, conforme al art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 concordante con el art. 40 del DS. Nº 27310 y Anexo A numeral 4, sub-numeral 4.3 de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004. Posteriormente, la AT emitió la Resolución Sancionatoria Nº 0838/2011 de 12 de julio (fs. 1 a 3 del anexo 2) que desestimado la prueba presentada por el contribuyente, mantiene la sanción al Seguro Social Universitario.

Contra esta resolución, el Seguro Social Universitario planteó recurso de alzada y, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0591/2011 de 12 de diciembre de 2011, confirmó totalmente la resolución sancionatoria, como la multa impuesta por la AT, lo que motivó al mismo contribuyente interponer recurso jerárquico, que fue resuelta por la AGIT mediante Resolución AGIT-RJ 0095/2012 (actualmente impugnada por el SIN), que como se tiene expuesto redujo el monto de la sanción.

2.2.- En la especie, es evidente que el Seguro Social Universitario, como **agente de retención**, se encuentra sujeto al cumplimiento del deber formal de **presentar mensualmente** la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) conforme establece el art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, obligación que puede ser cumplida por el sitio web [illegible], presentando el medio magnético respectivo.

El incumplimiento de este deber formal, según el art. 5 de la RND 10-0029-05 sanciona con multa "conforme lo establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB y numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004"; que la AT al dictar la Resolución Sancionatoria **Nº 838/2011 de 12 de julio de 2011** imponiendo multa de 5.000 UFV's por incumplimiento del deber formal del contribuyente, correspondiente al periodo fiscal **abril de 2007**, sometió su decisión al ordenamiento jurídico vigente en ese momento.

Al respecto, el art. 162 del CTB, previene que quien de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en esa ley, 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). En ese lineamiento, el art. 5 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04 de 14 de diciembre de 2007, establecen que: *"Los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de presentar la información del "Software RC-IVA (Da-Vinci) Agentes de Retención", serán sancionados conforme lo establecido en el citado artículo y en el numeral 4.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004."*

2.3.- Sin embargo, no debe olvidarse que la propia AT ejerciendo la atribución conferida por el art. 64 de la Ley 2492 (CTB) emitió la RND 10-0030-11 el 7 de octubre de 2011,

cuya, aplicación fue solicitada por el Seguro Social Universitario (como consta del memorial de fs. 61 vta.), norma que modificó el monto de la sanción de 5.000 a 3.000 UFV's. en virtud a los arts. 123 de la CPE y 150 de la Ley 2492. que permite la aplicación en materia tributaria la norma más benigna para el contribuyente.

3).- Al presente. de la revisión de los actuados en sede administrativa y lo resuelto en la instancia jerárquica. se colige no existió vulneración de normativa alguna. por cuanto 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 infracción al principio *"tempus regis actum"* pues no existió una modificación a la norma vigente en el momento del hecho al no haberse inaplicado la norma que tipifica la conducta contraventora. sino se aplicó la sanción más benigna en cumplimiento al precepto contenido en el art. 123 de la actual CPE que dispone: *"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 todo caso debe considerarse que a fs. 61 vta, del anexo 2, cursa el alegato presentado "por el contribuyente" ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria. solicitando 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 sea *ultra petita*. máxime si la pena más benigna puede ser aplicada aún de oficio en cumplimiento del mandato constitucional contenido en el art. 123 de la CPE y art. 150 del CTB, atribución que es conferida a la autoridad que conoce el proceso administrativo o a la autoridad jurisdiccional en el momento de resolver la controversia.

En este marco legal, se debe tener presente que, la misma AT emitió la RND 10-0030-11 el **7 de octubre de 2011**, que entró en vigencia a partir de su publicación, estableciendo sanciones más benignas, en mérito a la previsión constitucional y la normativa especial tributaria analizada. por lo tanto, la RND 10-0030-11 es anterior a la Resolución AGIT-RJ/0095/2012 pronunciada el **27 de febrero de 2012**. (impugnada en el presente proceso). lo que demuestra que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) aplicó correctamente en su resolución dicha normativa por ser más benigna al contribuyente.

4).- Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, permite concluir que el contribuyente -como agente de retención-. incumplió "el deber formal tipificado como **falta de presentación ante el SIN información a través del software RC-IVA (Da Vinci)** del periodo fiscal **abril 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. cuya sanción fue modificada por el punto 4.9 de la RND 10-0030-11 y aplicada por la autoridad demandada por ser 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, en virtud del principio de favorabilidad tributaria que permite la aplicación de la normativa más favorable al sujeto pasivo o contribuyente. aun cuando la norma sea posterior o sobreviniente a la restrictiva o desfavorable.

En definitiva. la AT a momento de hacer efectiva la sanción, en virtud a lo previsto en los arts 123 de la CPE y 150 de la Ley 2492 (CTB). deberá aplicar la norma vigente que establezca sanciones más benignas para el contribuyente o sujeto pasivo, garantizando el derecho a la defensa. el debido proceso, la seguridad jurídica y la materialización del precepto constitucional citado. si correspondiere.

En base al análisis realizado, se establece que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0095/2012 de 27 de febrero de 2012, realizó correcta interpretación y aplicación de manera integral y sistemática de la normativa tributaria al caso en concreto: en consecuencia, la fundamentación precedente efectuada en el marco de la congruencia, en relación a los argumentos fácticos esgrimidos por la AT, se concluye que la entidad demandante no justificó su pretensión, tampoco demostró que la resolución jerárquica hubiera vulnerado norma alguna, al estar enmarcado en normas constitucionales y leyes tributarias, por esta razón, la demanda contencioso administrativa carece de justificación y sustento legal, por lo que corresponde desestimarla.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley Nº 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia y arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT- RJ/0095/2012 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 a los dos días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
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