14-10-13
Hm 17:31

Exp. Nº 307/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Raúl Vicente Miranda Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

SALA PLENA

SENTENCIA: 275/2013.
EXP. Nº: 307/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital de La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Raúl Vicente Miranda Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.
FECHA: Sucre, treinta de julio de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales La Paz representada por Raúl Vicente Miranda Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 23, impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 45 a 47; réplica de fs. 53 a 55; duplica de fs. 59; el informe de la Magistrada Relatora, Dra. Rita Susana Nava Durán y;

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales La Paz representada por Raúl Vicente Miranda Chávez, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo la revocatoria parcial de la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2012 de 27 febrero del 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la sanción de 5.000 UFV establecida en la Resolución Sancionatoria Nº 0839/2011 de 12 de julio de 2011, bajo los siguientes fundamentos:

En fecha 12 de noviembre de 2009 la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales La Paz notificó por cédula con Auto Sumario Contravencional Nº 000959100142 de 15 de octubre de 2009 al contribuyente Seguro Social Universitario, por incumplimiento de deber formal presentación de información de Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, constatándose que el mencionado contribuyente tenía en su planilla de haberes correspondiente al período fiscal mayo 2007 a dependientes con ingresos mayores a Bs. 7.000, y en consecuencia al no haber presentado pruebas o descargos suficientes dentro del plazo otorgado, se emitió Resolución Sancionatoria Nº 0839/2011 de 12 de julio de 2011, sancionándose al contribuyente con la multa de 5.000 UFV.

El contribuyente presentó recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, misma que dicta Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0594/2011 confirmando la Resolución Sancionatoria N° 839/2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra el Seguro Social Universitario, manteniendo firme y subsiste la multa de 5.000 UFV; contra la cual el contribuyente interpone Recurso Jerárquico, emitiéndose Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ0098/2012, confirmando Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0594/2011 dejando subsistente la Resolución Sancionatoria N° 839/2011 con modificación de la sanción establecida de 5.000 UFV a 3.000 UFV conforme el numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 y en virtud de los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 del Código Tributario.

La Autoridad de Impugnación Tributaria en Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2012 de fecha 27 de febrero de 2007 aplicó e interpretó indebidamente las normas aplicables a la imposición de sanciones, por incumplimiento de deberes formales de entregar en la forma y medio adecuados la información electrónica proporcionada por dependientes. La Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 señala que los empleadores o Agentes de Retención tienen la tarea de recabar e informar al Servicio de Impuestos Nacionales 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 de Bs. 7.000, estipulado en los art. 3 y 4; que ese incumplimiento por parte de los empleadores o Agentes de Retención es sancionado conforme lo estipula el Art. 5 de la R.N.D. Nº 10-20029-05 concordante con el art. 162 de la Ley 2492 (Código Tributario) y con el numeral 4.3 del Anexo A de la R.N.D. Nº 10-0021-04 de 14 de diciembre de 2007 (Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento).

Se ha dejado por demás evidente, que el contribuyente Seguro Social Universitario, ha incumplido con el deber de entregar la información de Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondientes al periodo fiscal de mayo de 2007 en los plazos, formas, medios y lugares previstos,

encontrándose sujeto a la sanción de 5.000 UFV como manda la RND 10-0021-04 y no como interpreta la Autoridad de Impugnación Tributaria al aplicar la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, siendo que la resolución Sancionatoria Nº 839/2011 de 12 de julio, fue notificada al contribuyente Seguro Social Universitario en fecha 01 de septiembre de 2011 antes de la vigencia de la RND 10- 0030-11 y el Recurso de Alzada fue interpuesto en fecha 21 de Septiembre de 2011 antes de dictarse la RND 10-0030-11, por lo que corresponde confirmar la sanción de 5.000.- UFV.

En el presente caso, existe un correcto procedimiento sancionatorio consecuentemente no se debió plantear la retroactividad de la sanción en cumplimiento del principio "*tempus regis actum*", que al aceptar la aplicación retroactiva de la RND 10-0030-11, está causando perjuicio a la Administración Tributaria, en virtud a que en el momento de la emisión Sancionatoria se encontraba en plena vigencia la R.N.D. 10-0021-04 y siendo que el recurrente no solicito en Recurso Jerárquico la aplicación expresa de la RND 10-0030-11, haciendo una vaga mención sobre el mismo en alegatos, por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria, estaría fallando ultra petita, sin el respectivo análisis ni fundamento al pretender reducir la sanción de 5.000 a 3.000 UFV, llegando a tipificar la sanción basándose en la retroactividad, lo cual está, fuera de su facultades y atribuciones.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 27 de junio de 2012 (fs. 27) y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda negativamente (fs. 45 a 47), solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. El sujeto pasivo Seguro Social Universitario en su memorial de formulación de alegatos, solicitó que en caso confirmar el incumplimiento "*...aplíquese la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-20 de octubre de 2011, estableciendo de forma gradual el tipo de contravención, dentro de los limites, no así se disponer (debió decir se disponga) la aplicación en el límite máximo de la sanción, amparado en el art. 24 de la constitución Política del Estado Plurinacional y el art, 150 del Código Tributario*". En consecuencia habiendo solicitado expresamente la aplicación retroactiva de la sanción contenida en la citada RND10-0030-2011, se desvirtúa el supuesto fallo ultra petita que hubiera efectuado la AGIT y que fue erróneamente invocado por el demandante.

   El principio procesal "tempus regis actum", cuyo enunciado es que la ley adjetiva o procesal aplicable, es aquella que se encuentra vigente al momento de iniciar el procedimiento "o" proceso, según corresponda, supone la aplicación inmediata de la ley adjetiva o procesal. En cambio el "Tempus comissi delicti" supone la aplicación de norma sustantiva, en sentido el Tribunal Constitucional en la SSCC 280/2001R, 979/2003-R, 0386/2004-R y1055/2006-R, entre otras ha precisado que "*la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comisi delicti, salvo está, en los casos de la ley más benigna...*".

   En materia de ilícitos tributarios, es aplicable el aforismo "tempus comisi deticti", por el cual la norma aplicable a la tipificación de la conducta, la antijuridicidad, la culpabilidad y la sanción, se rigen por la norma vigente al momento de realizada la acción u omisión ilícita, con excepción de los casos en que exista una ley más benigna. En ese sentido, el art. 123 de la Constitución Política del Estado y el art. 150 de la ley Nº 2492 (Código Tributario), disponen que las normas tributarias no tienen carácter retroactivo, salvo aquellos 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, que dentro de ese contexto la Administración Tributaria, emitió la RND 120-0030-2011, la cual modifica e incluye deberes formales relacionados a través del módulo Da Vinci RC-IVA por periodo fiscal, cuyo numeral 4 subnumeral 4.9 establece una sanción de 3.000 UFV para personas jurídicas en caso de que no se cumpla con el deber formal, que resulta ser más benigna que la sanción de 5.000 UFV prevista en el numeral 4 subnumeral 4.3 de I Anexo A de la R.N.D. 10.00021.04 abrogada.
2. La Administración Tributaria, plantea nuevo argumento, que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa, y que ahora es planteado en la demanda como nuevo, sin haber sido objetado en Recurso Jerárquico. A este efecto, los art 139 inc. b y 144 del CTB y el art. 1 198 inciso e), y 211 numeral I de Ley 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide para que la AGIT pueda resolverlos sobre la base de dichos fundamentos en Recurso Jerárquico, lo cual no ha ocurrido en el presente caso,

razón que no permite emitir respuesta a punto no impugnado, en observancia del principio de congruencia, por tanto la demanda contenciosa administrativa no puede ser vía para resolver actos consentidos y no impugnados, solamente puede contestar sobre lo expresamente impugnado y resuelto en el Recurso Jerárquico.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a tres aspectos que son:

1. Si es aplicable la retroactividad de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, para determinar la sanción de 3.000 UFV.
2. Si la Autoridad General impugnación Tributaria emitió resolución ultra petita, en virtud a que el contribuyente Seguro Social Universitario, no solicito expresamente la aplicación retroactiva de la R.N.D. 10-0030-11.
3. Si la Administración Tributaria plantea como nuevos argumentos la presunción de legalidad y buena fe de los actos de la administración Tributaria, mismos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa en consecuencia el proceso contencioso administrativo, no es vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el recurso Jerárquico.

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

1. Sobre el primer punto objeto de controversia referido a: "*Si es aplicable la retroactividad de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, para determinar la sanción de 3.000 UFV*", se debe realizar el siguiente análisis y disquisiciones legales:

1. La Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ/0098/2012 de 27 de febrero de 2012, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 00594/2011 de 12 de diciembre, disponiendo se mantengan firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 839/2011, con la modificación de la sanción de 5.000 a 3.000 UFV de acuerdo con el numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre, en cuyo mérito la Administración Tributaria acusa a la Autoridad General de Impugnación Tributaria de aplicar erróneamente la retroactividad de dicha Resolución Normativa de Directorio, puesto que al momento de la contravención estaban vigentes las Resoluciones de Directorio 10-0029-05 y 10-0021-04, sin que el recurrente haya solicitado expresamente la aplicación retroactiva de la citada resolución normativa.
2. Sobre éste objeto en controversia, es necesario hacer algunas puntualizaciones sobre la retroactividad e irretroactividad de la Ley, en ese sentido conforme al "Diccionario Jurídico Elemental" (pág. 353-Ed. Heliasta) de Guillermo Cabanellas de Torres, la retroactividad de la ley ha de extender su eficacia sobre hechos ya consumados; esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación. La Sentencia Constitucional 1421/2004-R, ha señalado que una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas.

   La irretroactividad de la ley, se constituye en un principio que la Constitución Política del Estado garantiza a través del mandato inserto en el artículo 123 por el que se establece que "*La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución*", por tanto, la irretroactividad de la ley es la regla, y por ende, la retroactividad es la excepción, por mandato expreso de la propia Constitución.

   El artículo 150 de la Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, 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 beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable*"; estableciendo de manera general, el carácter irretroactivo de la ley tributaria, y previniendo expresamente los casos en los que la norma adquirirá efecto retroactivo.

En el presente caso, la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, modificó e incluyó deberes formales relacionados con el deber de información como el deber formal de presentación de información a través del módulo Da Vinci RC-IVA (Agentes de Retención), por periodo fiscal, imponiendo una sanción para las personas jurídicas de 3.000 UFV.

3. La jurisprudencia constitucional boliviana señala que la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna. En el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus comissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de la acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento. Jurisprudencia que se encuentra señalada en la Sentencia Constitucional 0636/2011 de 3 de mayo de 2011.
4. Concluyéndose que la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, si podía será susceptible de ser aplicada retroactivamente conforme la excepción establecida al principio de irretroactividad de la norma, previstas por los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley Nº 2492 (Código Tributario) y en virtud a que la citada Resolución emitida por la propia Administración Tributaria modifica la sanción por incumplido al deber formal de entregar información a través del módulo Da Vinci RC-IVA a 3.000.- UFV, resultando ésta más benigna frente a la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04.

2.-Respecto al segundo objeto de controversia relacionado a: *"Si la Autoridad General impugnación Tributaria emitió resolución ultra petita, en virtud a que el contribuyente Seguro Social Universitario no solicito expresamente la aplicación retroactiva de la R.N.D. 10-0030-11"*, se deben realizar la siguiente consideración:

El contribuyente Seguro Social Universitario a fs. 61 del Anexo FS-1-105, presenta alegatos solicitando textualmente que: *"...en caso de confirmar la dicho acto jurídico, aplíquese la RND Nº 10-0030-2011 de octubre de 2011, estableciendo de forma gradual el tipo de contravención...amparados en el art. 24 de la Constitución Política del Estado Puncionar de Bolivia y el art. 150 del Código Tributario Boliviano"*, de lo anotado se colige que expresamente el contribuyente solicitó la aplicación de la citada Resolución Normativa amparándose en el art.150 de la Ley 2492 (Código Tributario). Es necesario resaltar que la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, en su numeral 4.9, estableció la sanción de 3.000 UFV que resulta ser, más benigna frente a la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, que aún no lo hubiera solicitado el contribuyente, debe ser aplicada ya que fue emitida por la misma Administración Tributaria con la facultad que le otorga la última parte del parágrafo I del art. 162 de la Ley Nº 2492, consecuentemente, se establece que la Autoridad de Impugnación Tributaria, no ha emitido una resolución ultra petita, como sostiene la administración Tributaria, simplemente sea ha dado correcta aplicación de la normativa emitida por la propia entidad demandante, que resulta más benigna para el contribuyente.

3. Con relación al tercer objeto de controversia, referido a *"Si la administración Tributaria plantea como nuevos argumentos la presunción de legalidad y buena fe de los actos de la administración Tributaria, mismos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa en consecuencia el proceso contencioso administrativo no es vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso Jerárquico."*, se debe considerar los siguientes aspectos de derecho y de hecho:

a) Resulta evidente que la Administración Tributaria alego la presunción de legalidad y buena fe de sus actos, aspecto no fue objeto de pronunciamiento en Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ/0089/2012 de 27 de febrero de 2012 y que es un argumento no contemplado en el Recurso de Alzada, empero conforme el nuevo replanteamiento y la concepción amplia establecida por la Sentencia Constitucional Plurinacional 1099/2012 de 6 de septiembre de 2012, respecto del ámbito y objetivo del proceso contencioso administrativo, en sentido de que este nuevo concepto supera la tradicional y restringida concepción de revisión judicial de los actos administrativos previos, es decir, *"...el nuevo replanteamiento, es abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración..."* (Sentencia Constitucional Plurinacional 1099/2012), en base ese nuevo replanteamiento sobre la

competencia de este tribunal, es que se ingresa a valorar la vulneración acusada por la entidad demandante.

b) Resolviendo el último objeto de controversia, la Administración Tributaria, argumenta que los actos administrativos se presumen legales y de buena fe en virtud de los arts. 65 de la Ley 2494 (Código Tributario) y art. 28 inc. b) de la ley 1178 (SAFCO), empero el citado art. 65 de la Ley 2494 (Código Tributario), establece una salvedad o excepción, que es la declaración judicial en contrario emergente de procesos del propio Código Tributario y siendo que la Resolución Sancionatoria N° 839/2011 de 12 de julio de 2011, ha sido impugnada conforme los recursos que prevé el Código Tributario, consecuentemente se ha objetado la presunción de legalidad del acto administrativo y es susceptible de ser modificada como en el presente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, concluyéndose en definitiva que no obstante la presunción de legalidad que gozan los actos administrativos en sí mismos, estos pueden ser impugnados mediante los recursos previstos en la ley.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23, interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ/00089/2012 de 27 de febrero del 2012 emitida 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 treinta días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por viaje oficial

Regístrese, comuníquese y tómese razón.

Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.

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
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena