SALA PLENA

SENTENCIA: 78/2013.
EXP. N°: 310/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
FECHA: Sucre, dos de agosto 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/0101/2012 de 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 fs. 56 a 58; réplica y dúplica; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada y:

CONSIDERANDO: En la demanda, la Administración Tributaria señala que el 15 de octubre de 2009, procedió a la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional No. 000959100144, contra el contribuyente Seguro Social Universitario, habiendo detectado en virtud a la información proporcionada por las Administradoras de Fondo de Pensiones, en su calidad de Agentes de Información, que el mencionado contribuyente tenía en su planilla de haberes correspondiente al periodo fiscal julio 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, la que debió ser cumplida hasta el mes siguiente respectivamente, deber formal que fue incumplido por el contribuyente. Previo el trámite correspondiente, se emitió la Resolución Sancionatoria Nº 841/2011 de 12 de julio de 2011, por la que se determinó sancionar al contribuyente con la multa de 5.000 UFV's.

Sostiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada, aplicó e interpretó indebidamente la normativa para la imposición de sanciones a los empleadores o agentes de retención por el incumplimiento al Deber Formal de presentar la información de los dependientes por medio del Software RC-IVA (Da Vinci), normativa contenida en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0029-05 de 14 de septiembre, concordante con el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y con el Numeral 4.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0021-04 de 11 de agosto, que establece la multa de 5.000 UFV's.

Agregó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no debió aplicar la retroactividad de la sanción en observancia al principio del *tempus regis actum*, toda vez que cuando se emitió la Resolución Sancionatoria se encontraba en vigencia la RND 10-0021-04 y no así la RND 10-0030-11, lo cual va contra el principio del *tempus comissi delicti*, y que en el presente caso el recurrente no solicitó la aplicación de la RND 10-0030-11, en razón a que solo hizo una vaga mención en alegatos, por lo que la AGIT falló de manera *ultra petita* al reducir la sanción de 5.000 UFV's a 3.000 UFVs, aspecto que está fuera de sus facultades y atribuciones.

Pide se tenga presente la presunción de legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria conforme determinan los artículos 28 inc. b) de la Ley 1178 y 65 de la Ley 2492, porque el trabajo que desarrollan se encuentra sometido a las disposiciones legales y normas tributarias vigentes.

En mérito a lo expuesto, solicita que se emita sentencia declarando la revocatoria de la resolución impugnada y se mantenga firme y subsistente en su totalidad la sanción de 5.000 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria Nº 0841/2011 de 12 de julio de 2011.

CONSIDERANDO: Que legalmente citada con la demanda, la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de la Impugnación Tributaria, Julia Susana Ríos Laguna, mediante memorial de fojas 56 a 58, contesta negativamente a la demanda y solicita se la declare improbada, con los siguientes fundamentos:

Que el sujeto pasivo (Seguro Social Universitario), en su memorial de formulación de alegatos, solicitó expresamente la aplicación retroactiva de la sanción contenida en la RND 10-0030-11, por lo que no es evidente que se hubiere fallado de manera *ultra petita*.

Señaló que el principio procesal del "*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 vigente al momento de iniciar el acto procedimental; en cambio el "*tempus comissi delicti*" supone la aplicación de una norma sustantiva; por lo que en materia de ilícitos tributarios es aplicable el aforismo "*tempus comissi delicti*", 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 la excepción de los casos en que exista una ley más benigna conforme señala el artículo 123 de la Constitución Política del Estado y el artículo 150 de la Ley 2492 (CTB), dentro de ese contexto se ha aplicado la RND 10-0030-11, cuyo Numeral 4 sub numeral 4.9, establece una sanción de 3.000 UFV's, para personas jurídicas que incumplan con el deber formal de presentar la información a través del módulo DA VINCI RC-IVA, que resulta ser más benigna que la sanción de 5.000 UFV's prevista en el Numeral 4 sub numeral 4.3, del Anexo A, de la RND 10-0021-04, abrogada.

Respecto a la presunción de legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, sostiene que se trata de un nuevo argumento que no fue planteado en la instancia administrativa ni fue objetado en el recurso jerárquico, aclarando que los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB, art. 198 inc. e) y 211 I de la Ley Nº 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 y fijando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, por lo que en resguardo del principio de congruencia, al no haber sido planteado este aspecto en los recursos en sede administrativa, no merecen mayor consideración, porque tampoco la demanda contencioso administrativa es la vía para resolver actos no impugnados en el recurso jerárquico.

Por último, manifestó que la demanda incoada carece de sustento jurídico-tributario, y que no existe agravio ni lesión de derechos que le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0101/2012, de 27 de febrero de 2012, por lo que solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución del recurso jerárquico, se evidencia lo siguiente:

I.- El 15 de octubre de 2009, la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 0009591001144, en contra del contribuyente Seguro Social Universitario, por el incumplimiento del deber formal de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal julio/2007, estableciendo preliminarmente una sanción de 5.000 UFV's, conforme al art. 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, en relación al Numeral 4 Sub numeral 4.3 del Anexo Inc. A de la RND Nº 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 (fs. 2 del Anexo 1).

II.- Cumplido el trámite correspondiente, la Gerencia Distrital de la Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Resolución Sancionatoria Nº 0841/2011 de 12 de julio de 2011, (fs. 29 a 31 del Anexo 1), por la que determinó sancionar al contribuyente Seguro Social Universitario con la multa de 5.000 UFVs, por haber incurrido en el 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 SIN mediante el sitio Web (www.impuestos.gov.bo) 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 Julio/2007; al amparo de los artículos 70 numerales 6 y 8, 71 parágrafo I, 162, 166 y 168 de la Ley No. 2492 (CTB), art. 5 y Anexo Inc. A) Numeral 4. Sub numeral 4.3 de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 y arts. 4 y 5 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005.

III.- Interpuesto el recurso de alzada por el Seguro Social Universitario contra la Resolución Sancionatoria Nº 0841/2011 de 12 de julio de 2011 y cumplidas las formalidades de ley, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0587/2011 de 12 de diciembre de 2011, mediante la cual confirmó la Resolución Sancionatoria impugnada, manteniendo firme y subsistente la multa de 5.000 UFVs. (fs. 35 a 44 del Anexo 2)

IV. Contra dicha resolución, el Seguro Social Universitario representado por el Max Romero Molina en su condición de Gerente General, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0101/2012, de 27 de febrero de 2012, mediante la cual confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0587/2011 de 12 de diciembre de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 0841/2011 de 12 de julio de 2011, 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 julio/2007, **con la modificación de la sanción establecida de 5.000 UFVs a 3.000 UFVs.** (fs. 81 a 97).

CONSIDERANDO: Que el acto administrativo impugnado en el presente proceso emerge de la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de **modificar la sanción establecida de 5.000 UFV´s a 3.000 UFV´s.** Por consiguiente, la controversia radica en la aplicación retroactiva de 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 julio 2007; por lo que corresponde establecer si la RND 10-0030-11, fue aplicada correctamente en la Resolución de Recurso Jerárquico, en observancia a lo dispuesto en la norma constitucional y disposiciones tributarias.

Que el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, establece que los empleadores o agentes de retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio Web (www.impuestos.gov.bo) o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98, incumplimiento de deber formar sancionado conforme dispone el artículo 5 de la citada RND, con la multa de 5.000 UFVs consignada en el Anexo A) Numeral 4 Sub numeral 4.3 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004.

El 7 de octubre de 2011, se emitió la Resolución Normativa de Directorio Nº 100030-11, estableciendo en el subnumeral 4.9, la multa de 3.000 UFV´s para las personas jurídicas que incumplan el deber formal de presentar la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, por periodo fiscal (agentes de retención).

Que el art. 150 del Código Tributario Boliviano, señala: *"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 art. 123 de la Constitución Política del Estado.

En ese marco, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al resolver el recurso presentado por el contribuyente, consideró el memorial de alegatos de fs. 61, presentado por el Seguro Social Universitario, en cuya parte final pidió que en caso de confirmarse la resolución impugnada, se aplique la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, conforme a los artículos 24 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley 2492; solicitud que fue acogida favorablemente, amparando su decisión en lo dispuesto por los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley 2492 (CTB) que permiten la aplicación retroactiva de la ley más benigna; en el presente caso, la aplicación de la RND 10-0030-11, numeral 4 sub numeral 4.9, que establece una sanción de 3.000 UFVs para las personas jurídicas que incumplan con el deber formal de presentar la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, resultando más beneficiosa para el contribuyente que la sanción de 5.000 UFVs prevista en el numeral 4 sub numeral 4.3, del Anexo A. de la RND 10-0021-04.

Por consiguiente, no es evidente que se hubiese fallado de manera *ultra petita*, sino en virtud a la solicitud del contribuyente contenida en el memorial de fs. 61, y en base a la normativa señalada precedentemente, que dispone la aplicación retroactiva de la norma cuando es más favorable al contribuyente, motivo por el cual no existió vulneración a normativa legal alguna, tampoco infracción a los principios *"tempus regis actum"* y *"tempus comissi delicti"*, pues no existió modificación a la norma vigente en el momento del hecho que tipifica la conducta contraventora, sólo se aplicó la sanción más benigna en cumplimiento a normas constitucionales y tributarias.

Paralelamente a lo anotado, corresponde señalar que si bien es cierto que la Administración Tributaria por Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 000959100144 de 15 de octubre de 2009, instruyó el sumario correspondiente contra el contribuyente Seguro Social Universitario, emitiendo la Resolución Sancionatoria 0841/2011 de 12 de julio de 2011 e imponiéndole la sanción de 5.000 UFV's, en observancia a la RND-10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, que al encontrarse vigente fue aplicada correctamente; sin embargo, también es evidente que la Administración Tributaria emitió la **RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011,** estableciendo sanciones más benignas (**3.000 UFVs**), correspondiendo su aplicación por expresa previsión del precitado art. 150 del Código Tributario Boliviano.

En consecuencia, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria hubiese infringido la normativa para la imposición de sanciones, al contrario, aplicó correctamente la norma más favorable al contribuyente, conforme a lo previsto en los arts. 150 de la Ley 2492 y 123 de la Constitución Política del Estado; razón por la cual, corresponde desestimar la demanda contencioso administrativa por carecer de justificación y sustento legal.

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, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0101/2012, de 27 de febrero de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sin costas, en aplicación del art. 39 de la Ley No 1178 (SAFCO) de Administración y Control Gubernamentales.

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 dos días del mes de agosto de dos mil trece años.

Regístrese, comuníquese y cumplase.

Magistrada Relatora: Norka Natalia Mercado Guzmán.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tórdoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena