

12-11-13 m. 48.



EXP. N.º:
PROCESO:
PARTES:

Exp. N.º 315/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (Graco) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

SALA PLENA

304/2013.

315/2012.

Contencioso Administrativo.

Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (Graco) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

FECHA:

Sucre, dos de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales 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. 19 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N.º AGIT-RJ/0118/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; decreto de 6 de julio de 2012, a fs. 26; contestación de demanda de fs. 52 a 54; réplica de fs. 58 a 59; duplica de fs. 62; el informe de la Magistrada Relatora, Rita Susana Nava Durán y:

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Raúl Vicente Miranda Chávez, dentro del plazo previsto en el artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico N.º AGIT-RJ/0118/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por dicha autoridad, y en consecuencia se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias N.ºs 0127/2011, 0128/2011, 0129/2011, 0130/2011, 0131/2011, 0132/2011, 0133/2011, 0134/2011, 0135/2011 y 0136/2011, con los siguientes fundamentos:

1. En virtud de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N.ºs. 000959100760, 000959100761, 000959100762, 000959100763, 000959100764, 000959100765, 000959100766, 000959100767, 000959100768 y 000959100769, todos de 15 de octubre de 2009, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre/2007, por los que la Administración Tributaria dispuso sancionar al contribuyente Asociación Alemana para la Educación de Adultos, AAEA, a través de las Resoluciones Sancionatorias N.ºs. 0127/2011, 0128/2011, 0129/2011, 0130/2011, 0131/2011, 0132/2011, 0133/2011, 0134/2011, 0135/2011 y 0136/2011, todas de 7 de abril de 2011, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0582/2011 de 12 de diciembre, modificó el monto de la multa de 5.000 a 3.000 UFV's.
La Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, reglamentó el uso del Software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y Agentes de Retención o empleadores cuyo deber formal es informar al Servicio de Impuestos Nacionales vía electrónica, la información que les remiten los empleados o dependientes que perciban un sueldo o salario superior a Bs7.000 (Siete Mil 00/100 Bolivianos), que servirá para imputar el impuesto RC-IVA, conforme a los artículos 3 y 4 de dicha normativa. En caso de que éstos incumplieran con la presentación de dicha información por medio del Software RC-IVA, serán sancionados de acuerdo al artículo 5 de la precitada Resolución de Directorio concordante con el art. 162 de la Ley 2492, es decir, con una multa de 5.000 UFV's.
2. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió resolución sobre aspectos que no fueron solicitados en el Recurso de Alzada por el contribuyente pues no hizo mención a la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, ni pidió la revocatoria total o parcial, o anulación de obrados de las mencionadas Resoluciones Sancionatorias, aplicando erróneamente la retroactividad a que hace referencia el artículo 123 de la Constitución Política del Estado concordante con el artículo 150 de la Ley N.º 2492, pues a momento de la contravención estaban vigentes las Resoluciones de Directorio 10-0029-05 y 10-0021-04.
3. La Administración Tributaria emitió el 7 de octubre de 2011, la RND 10-0030-11 que entró en vigencia a partir de su publicación, excepto el artículo 2; en dicha RND se estableció una sanción de 3.000 UFV's para personas jurídicas. La Asociación Alemana para la Educación de Adultos no pidió que se aplique la sanción de 3.000 UFV's en virtud de la RND 10-0030-11, pero pese a ello, la Autoridad General de Impugnación Tributaria se basó en la mencionada normativa, aplicó erróneamente la retroactividad y violó el principio de congruencia ya que al momento de la omisión de este deber formal se encontraba vigente la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 (Anexo "A", núm. 4,



Exp. N° 315/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (Graco) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

Artículo 4.3) y los periodos fiscales sancionados son de enero a octubre de 2007, en vigencia plena de la RND 10-0021-04.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 6 de julio de 2012 (fs. 26), y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda (fs. 52-54), solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. El principio de congruencia se materializó cuando el sujeto pasivo en su memorial de recurso jerárquico señaló que la Resolución de Alzada viola el artículo 150 del Código Tributario Boliviano al no aplicar la retroactividad de la sanción más benigna, siendo que este aspecto fue solicitado. El principio procesal del "*tempus regis actum*" referido a que la ley adjetiva o procesal aplicable es aquella que se encuentra vigente a momento de iniciar el procedimiento o proceso, el "*tempus comissi delicti*" supone la aplicación de la norma sustantiva. La jurisprudencia constitucional 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*. En materia de ilícitos tributarios es aplicable el *tempus comissi delicti*, por el cual, la norma aplicable a la tipificación de la conducta, la antijuricidad, la culpabilidad y la sanción se rigen por la norma vigente al momento de realizada la acción u omisión ilícita, con la excepción de que en los casos que exista una ley mas benigna, la ley procesal aplicable es la vigente al momento de la realización del acto procesal.
2. La RND 10-0030-11, numeral 4, subnumeral 4.9, establece una sanción de 3.000 UFV's para personas jurídicas cuando se incumple el deber formal de presentación de la información a través del modulo Da Vinci RC-IVA, siendo que son mas benignas que la sanción de 5.000 UFV's establecida en la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 numeral 4, subnúmero 4.3 Anexo "A", por lo que corresponde aplicar al presente caso la sanción de 3.000 UFV's, debido a que resulta mas beneficiosa para el contribuyente, de conformidad a los artículos 123 de la Constitución Política del Estado, y 150 de la Ley N° 2492.

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 compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia se refiere a que si corresponde aplicar retroactivamente la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011, al momento de inicio del proceso para determinar la sanción que en ella se establece.

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. Evidentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0118/2012 de 27 de febrero de 2012, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0582/2011 de 12 de diciembre, disponiendo se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias N°s 0127/2011, 0128/2011, 0129/2011, 0130/2011, 0131/2011, 0132/2011, 0133/2011, 0134/2011, 0135/2011 y 0136/2011, con la única 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, por cuya razón el demandante acusa a la Autoridad General de Impugnación Tributaria de aplicar erróneamente la retroactividad de dicha Resolución Normativa de Directorio puesto que a momento de la contravención estaban vigentes las Resoluciones de Directorio 10-0029-05 y 10-0021-04, sin que el recurrente haya solicitado en la instancia de Alzada.
2. Para entrar en materia, es oportuno señalar que, 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. En la Sentencia Constitucional 1421/2004-R, se señala 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.



Exp. N° 315/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (Graco) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

- El artículo 150 de la Ley N° 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 mas 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.
- 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 commissi 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 commissi 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 N° 0636/2011 de 3 de mayo de 2011.
 4. Efectivamente, a través de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, se estableció una multa de 5.000 UFV's como sanción por incumplimiento de deber formal, disposición que se encontraba vigente a momento de la contravención tributaria del caso que nos ocupa, estaba igualmente vigente la Resolución Normativa de Directorio la 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, que reglamentó otros aspectos sin ocuparse de establecer el monto de la multa o sanción, pues éste ya había sido fijado anteladamente por la primera Resolución Normativa señalada.
- Por su parte, 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, por el efecto retroactivo dispuesto en el artículo 150 de la Ley N° 2492, y 123 de la Constitución Política del Estado, más benigna frente a la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, la que efectivamente estaba vigente al momento de cometerse la contravención (incumplimiento de deber formal).
5. De lo expuesto, se llega a establecer que en el caso de autos la regla del tempus commissi delicti, por efecto de la excepción o salvedad en los casos específicos previstos por ley, ha quedado sin efecto, debiendo aplicarse la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011, por constituir la ley más favorable, norma que aun, no hubiera sido aludida por el contribuyente, debe ser aplicada ya que fue pronunciada por la misma Administración Tributaria, con la facultad que le otorga la última parte del párrafo I del artículo 162 de la Ley N° 2492 y en ejecución de artículo 150 de la Ley N° 2492, y 123 de la Constitución Política del Estado.
- Consecuentemente, la Autoridad de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0118/2012, que confirma Resolución de Recurso Alzada ARIT-LPZ/RA 0582/2011 de 12 de diciembre, modificando la sanción de 5.000 a 3.000 UFV's, ha aplicado la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 debida y correctamente.

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. 19 a 22, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria General, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0118/2012 de 27 de febrero de 2012, dictada por el Director Ejecutivo General a.i. de 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 agosto de dos mil trece años.



Exp. N° 315/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (Graco) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez / la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

Regístrese, comuníquese y tómesese razón.
Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.

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 Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena