12-11-13 H. 18:15

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA PLENA
SECRETARIA
Sucre - Bolivia

①

SALA PLENA

SENTENCIA: 388/2013.
EXP. Nº: 437/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por el Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, María Gutiérrez Alcón c/ la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Julia Susana Ríos Laguna.
FECHA: Sucre, diecisiete de septiembre de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, María Gutiérrez Alcón contra la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0241/2012 de 27 de abril de 2012, emitida por la Directora Ejecutiva General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; decreto de admisión de 20 de agosto de 2012, de fs. 20; contestación de demanda de fs. 38 a 41; réplica de fs. 45; duplica de fs. 49; el informe de la Magistrada Relatora, Rita Susana Nava Durán; y

CONSIDERANDO I: Que la Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, María Gutiérrez Alcón, dentro del plazo previsto en el artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa pidiendo declarar probada la demanda y dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0241/2012 de 27 de abril de 2012, emitida por la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Julia Susana Ríos Laguna, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 18-000319-11 de 7 de octubre de 2011, con los siguientes fundamentos:

1. A través del Auto Inicial de Sumario Contravencional de 8 de agosto de 2011, considerando que la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L. tiene en su planilla de haberes correspondiente al periodo fiscal julio 2008, dependientes con salarios mayores a Bs.7.000.-(Siete Mil Bolivianos), se estableció el incumplimiento en la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, que debía ser presentada al Servicio de Impuestos Nacionales en agosto 2008, en la misma fecha de presentación de la Declaración Jurada del RC-IVA, de conformidad al artículo 4º de la Resolución Normativa de Directorio (RND) Nº 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005. Este hecho constituye incumplimiento al deber formal reconocido en el artículo 162 de la Ley Nº 2492, Código Tributario Boliviano, concordante con el artículo 40 del Decreto Supremo Nº 27310 y sujeto a la sanción prevista en el punto 4.3 del numeral 4 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, vigente al momento de la configuración de la contravención tributaria, sanción que asciende a 5.000.-UFV (Cinco Mil 00/100 Unidades de Fomento de Vivienda); este Auto fue notificado el contribuyente el 6 de septiembre de 2011, quien, a través de sus descargos efectuados el 23 de septiembre de 2011, presentó los archivos consolidados del RC-IVA del mes de julio de 2008, verificándose que esta información la remitió el 31 de agosto de 2011, fuera de plazo para su envío y/o presentación, por lo que dichos descargos no son válidos conforme al artículo 162-I de la Ley Nº 2492, y artículos 4º y 5º de la mencionada RND 10-0029-05. Finalmente, la Resolución Sancionatoria Nº 18-000319-11 de 7 de octubre de 2011, confirmó la imposición de multa de Bs. 5.000.- UFV.
2. De acuerdo al razonamiento realizado en la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0241/2012 de 27 de abril de 2012, el Agente de Retención cuando efectúa la retención del RC-IVA de un periodo fiscal de sus dependientes, exime a la entidad de su obligación de información utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) y por tanto, la Administración Tributaria no tendría la facultad de exigir la información correspondiente a dependientes que cuentan con ingresos superiores a Bs. 7.000. Se señala que el contribuyente al presentar entre sus descargos en el Formulario 608 de julio 2008, así como la Planilla de Cálculo RC-IVA para dependientes, habría acreditado que la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., retuvo el RC-IVA de su dependiente procediendo al pago del importe respectivo. Con este razonamiento se limita a la Administración Tributaria ejercitar su facultad sancionatoria, ya que si bien la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., procedió a cancelar el tributo correspondiente al RC-IVA de uno de sus dependientes oportunamente, que implica que la obligación material se ha cumplido (pago de tributos) respecto al dependiente, sin embargo, la obligación formal no fue cumplida al no remitirse la información relativa a su dependiente. Es decir, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, no se observó al contribuyente, el hecho de haber cancelado el impuesto retenido a su dependiente, sino se le atribuyó un incumplimiento a deber formal porque no remitió la información mediante el "*Software RC-IVA Da Vinci Agentes de*

Retención", sobre la situación de su dependiente respecto del periodo fiscal julio 2008, pese a su obligación de consolidar la planilla respectiva, hubiera o no el dependiente descargado facturas por compras, para reportar dicha información al SIN, pues para ello está habilitado el software.

3. La omisión fue admitida por el contribuyente reconociendo su incumplimiento al deber formal, extremo que se acredita con la presentación del archivo consolidado RC-IVA presentado fuera de término, de lo que se infiere que el contribuyente conocía de su obligación de remitir la información requerida.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por decreto de 20 de agosto de 2012, fs. 20, y corrido traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda a fs. 38 a 41, solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. En la etapa de verificación el sujeto pasivo presentó los Formularios 608, planillas de sueldos y salarios y planilla de cálculo del RC-IVA para Dependientes de los periodos fiscales junio y julio 2008. Según estas planillas por el periodo observado por la Administración Tributaria, Ignacio Mier Garrón era el único dependiente con salario superior a Bs. 7.000.- quien en dicho periodo no presentó el Formulario 87 o 110 (DD.JJ para presentación de Notas Fiscales); en la planilla de cálculo del RC-IVA para Dependientes en cuya columna "*13% F-110*" registra el valor "*0.00*", empero, en la columna "*Saldo a Favor del Fisco*" registra un importe de Bs. 641,13.- el mismo importe se anotó en la columna "*Impuesto a Pagar*", en el que se consigna que dicho monto fue pagado a favor de la Administración Tributaria en fecha 18 de agosto de 2008, a través del Formulario 608 de Declaración Jurada por ante el Fondo Financiero Privado FIE S.A. De esa forma y no habiendo el dependiente Ignacio Mier Garrón presentado facturas por compras que sirvieran para computar como pago a cuenta del RC-IVA, la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L. como Agente de Retención, dio cumplimiento a la obligación material a la que se encontraba sujeta de acuerdo al artículo 8 del Decreto Supremo Nº 21531 y 30 de la Ley 843, reteniendo el Impuesto RC-IVA y cancelando el monto de Bs. 641.- a favor de la Administración Tributaria.
2. La Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., no contaba con información para consolidar y remitir al SIN por el periodo observado, y no por ello se va a calificar como una falta al deber de información, pues no existía información para que el fisco ejerza las facultades señaladas en el artículo 66 y 100 de la Ley Nº 2492. Para el envío de la información a través del Software RC-IVA Da Vinci, no basta con declarar que en el periodo no hubo movimiento y enviar tal información pues la consolidación de información a cargo del agente de retención depende de la información generada por el dependiente, es decir de Ignacio Mier Garrón quien, al no haber descargado por el RC-IVA pero habiéndosele retenido por éste impuesto, no corresponde aplicar el procedimiento descrito en el artículo 4 de la RND Nº 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005.
3. Si bien los artículos 4º y 5º de la mencionada RND 10-0029-05, establecen la obligación de remitir mensualmente al SIN o presentar por medio magnético la información electrónica consolidada proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA Da Vinci, pero no se establece la obligación de remitir la información en cero cuando el dependiente no descargue con facturas, además la presentación de las mismas para compensar el RC-IVA es un acto voluntario.
4. Por último, la Administración Tributaria hace referencia al principio de tipicidad que sin embargo, no fue motivo de impugnación en la instancia administrativa, por tanto, la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el Recurso Jerárquico, ya que los argumentos planteados en la presente demanda solamente podrían responder sobre lo expresamente impugnado y resuelto en dicha etapa.

CONSIDERANDO III: Que, al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el artículo 354-II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al artículo 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 un aspecto:

- *"Si el contribuyente, Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., en su condición de Agente de Retención, debía consolidar la información del "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" de su dependiente correspondiente al periodo fiscal julio 2008 del cual se retuvo el importe para el pago al RC-IVA y se omitido la presentación del formulario de declaración jurada e información electrónica".*

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. Toda vez que la entidad demandante en su demanda se refiere a la obligación material y formal, en principio debemos precisar a las "obligaciones tributarias materiales y formales" que contribuya a resolver el primer punto de controversia referido a que si la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., debió haber presentado información utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes

de Retención" de su dependiente al haber omitido la presentación del formulario de declaración jurada e información electrónica, respectivamente; así tenemos que:

a) Según la Memoria del Centro Interamericano de Contribuciones Tributarias, CIAT (Conferencia "*Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación*", Italia, octubre de 2000) "*...las obligaciones que corresponden a los contribuyentes pueden ser de tipo material y de tipo formal, las primeras corresponden al pago del tributo y las segundas a los deberes formales que éstos deben cumplir por mandato de la Ley. Por tanto existe una obligación material de contribuir entendiéndose como una prestación pecuniaria bajo el poder de la entidad pública para recaudar el tributo y en situación de sujeción del sujeto pasivo; en cambio, las obligaciones tributarias formales son un conjunto de deberes que, en principio, los contribuyentes han de realizar para dar cumplimiento al pago del tributo ... tales obligaciones formales constituyen, pura y simplemente, nuevos deberes impuestos por la legislación a favor de la Administración Tributaria y exigidos, también sin contraprestación alguna...*". Por su parte los autores L. N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo ("Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771" Ed. De Palma, págs. 161, 196, 197, 203), señalan que desde el punto de vista doctrinal las infracciones se clasifican en: 1) Infracciones formales, aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto. 2) Infracciones materiales, en estos supuestos no solo quedan incumplidas obligaciones puramente administrativas sino que además se omite, deliberadamente o no, el pago del impuesto, principal obligación que las leyes tributarias ponen a cargo de los responsables.

b) Al perfeccionarse la obligación tributaria material con el pago del tributo o impuesto en términos de una prestación pecuniaria, cuyo cumplimiento en el presente caso corresponde establecer, se tiene que el Formulario 608 (RC-IVA Agentes de Retención) que cursa a fs. 27 del Anexo de antecedentes administrativos, fue emitido por entidad financiera el 18 de agosto de 2008, certificando el pago (saldo en favor del fisco) de Bs. 641.- por el mes de julio 2008, documento que el contribuyente, Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., presentó en calidad de descargo a través del memorial el 23 de septiembre de 2011, juntamente con la Planilla de sueldos de julio 2008 (fs. 28), y Planilla de Cálculo del RC-IVA para Dependientes/julio 2008 (fs. 29), extremo que con antelación nos permite concluir que el deber u obligación material en este caso se ha cumplido pues de la revisión de dicha prueba documental se evidencia que el contribuyente en condición de agente de retención, procedió a retener el importe de Bs. 641,13 del salario de Ignacio Mier Garrón, único dependiente con ingreso mayor a Bs. 7.000.- destinado a cubrir el pago del impuesto RC-IVA, e incluso, conforme al formulario 608 señalado, se demuestra que el monto retenido (*saldo en favor del fisco)* se ha ingresado en una entidad financiera dentro de plazo, aspectos que justifican dicho cumplimiento.

c) Las fuentes a las que nos hemos remitido en el primer inciso del presente análisis coincidentemente nos señalan que las obligaciones o deberes de tipo formal están establecidas por la Ley, tienen por finalidad facilitar la tarea de fiscalización y responden a la relación jurídica de tipo administrativo (Administración Tributaria). Así nos dice el autor boliviano Oscar García Canseco ("Derecho Tributario y Legislación Tributaria", Editorial Temis, 2ª Ed. pág. 152), señala que "*...los deberes formales pueden ser establecidos por ley e incluso por una norma reglamentaria o administrativa, para cumplimiento por los sujetos pasivos y aún por terceros, como deberes de colaboración con la administración tributaria. Estos deberes formales... no forman parte de la obligación tributaria misma, sino que integran otras relaciones jurídicas de tipo administrativo*".

d) Ahora bien, para establecer el cumplimiento o por el contrario, la infracción de la obligación tributaria formal, se debe comenzar señalando que la Administración Tributaria, mediante la Resolución Sancionatoria Nº 18-000319-11 de 7 de octubre de 2011, estableció que la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L. incumplió con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, por el periodo fiscal julio 2008, constituyendo esta conducta u omisión incumplimiento a deber formal sancionando con 5.000 UFV. Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en los fundamentos expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0241/2012 de 27 de abril de 2012, señala que el objetivo de la aplicación del software es mejorar el control en la presentación de descargos a través de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, realizados por el dependiente en los casos en que el dependiente no desee imputar contra el RC-IVA pagos a cuenta contenido en las facturas de compra como ocurre en el presente caso, en el que Ignacio Mier Garrón no presentó descargos al RC-IVA en el periodo julio 2008, lo que motivó la retención por dicho impuesto, y por tanto, no existe falta de cumplimiento de la obligación formal por parte del agente de retención. La RND 10-0029-05 no refiere que la obligación del agente de retención subsista aun cuando el dependiente no hubiera presentado descargos al RC-IVA por lo que al no estar tipificada esta conducta no existe contravención pues conforme a los artículos 6-I Núm. 6 y 148 de la Ley 2492, solo la Ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA PLENA
SECRETARIA
Sucre - Bolivia

las sanciones. Concluye la mencionada Resolución de Recurso Jerárquico que el incumplimiento de deber formal establecido en el artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0029-05, relacionado a la remisión de información a través del "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" no se configuró por no contar la Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., con información para consolidar y remitir al SIN por el periodo fiscal julio 2008.

e) Mediante la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, efectivamente se reglamentó el uso del "Software RC-IVA (Da Vinci)" por los sujetos pasivos en relación de dependencia así como por los Agentes de Retención, estableciendo en el artículo 3º ciertas obligaciones para los primeros (dependientes), en caso que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA contenido en facturas, notas fiscales o su equivalente, en cambio, para los agentes de retención (empleadores) a través del artículo 4º de la mencionada RND, se dispone la obligación de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales, bajo apercibimiento de sanción en caso de incumplimiento, de acuerdo a lo que dispone el artículo 5º de dicha disposición reglamentaria.

f) Por tanto, en dicha RND 10-0029-05, se establecen obligaciones tributarias para dependientes como para agentes de retención (empleadores), debiendo en el primer caso, aplicarse el "Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes", y en el segundo, el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", consiguientemente, dichas obligaciones son diferentes para ambos sujetos puesto que si los dependientes potestativamente deciden realizar descargos como pago a cuenta del RC-IVA deberán cumplir proporcionando información en medio físico y electrónico a sus empleadores, quienes consolidaran esta información a través del software dispuesto para el caso. En el supuesto en que dichos dependientes no hayan descargado por el RC-IVA, en cuyo caso procede la retención de ingresos o salarios, persiste la obligación del empleador en calidad de agente de retención de consolidar la información a través del respectivo software - Agentes de Retención, es decir, integrar la información en un solo documento para remitirlo por el sitio web del SIN o alternativamente a la Gerencia Distrital de su jurisdicción. En el caso de autos, la Agencia Despachante de Aduana Cumbre S.R.L., no procedió a consolidar la información respecto del RC-IVA de su dependiente no obstante la retención a la que procedió, omitiendo informar a la Administración Tributaria a los fines de cálculo y control de pago de impuestos, obstaculizando a la misma su tarea de control, verificación y fiscalización contraviniendo el deber formal señalado en el inc. g) numeral 1 de artículo 4º de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, concordante con los artículos 160 Núm. 5) del Código Tributario (Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003) y 2º inc. d) de la citada Resolución Normativa de Directorio, que disponen que el incumplimiento de deberes formales constituye contravención tributaria.

g) No obstante lo expuesto hasta aquí, es obligación de éste Tribunal Supremo de Justicia aplicar los principios constitucionales en la resolución de causas, en ese entendido y en aplicación de los principios de verdad material eficiencia y eficacia previsto en el art. 180 de la Constitución Política del Estado y el nuevo entendimiento de los alcances del proceso contencioso administrativo, establecido por Tribunal Constitucional, dando lugar a que este no solo se reduzca a controlar la legalidad de los actos administrativos sino a poder dimensionar sus fallos, en ese entendido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional Nº 1099/2012 de 6 de septiembre de 2012 que expresamente dispone: *"El replanteamiento del ámbito objetivo del proceso contencioso supera la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir, como un recurso contra el acto, ...es decir considerando la concepción amplia del proceso contencioso-administrativo, se extrae que el control de legalidad efectuado por los jueces y tribunales administrativos otorga a los mismos la competencia de determinar y dimensionar los alcances de sus fallos facultad inherente a todo órgano judicial..."*

h) Asimismo, en cumplimiento a la excepción al principio de irretroactividad de la norma, que es aplicable en materia penal, cuando beneficie al imputado, previsto en el arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley Nº 2492 (Código Tributario) y que la Resolución Normativa de directorio Nº 10-0037 ha sido modificada por Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 de 7 de octubre, por la propia Administración Tributaria, estableciendo modificaciones y complementaciones a los deberes formales y las sanciones a su incumplimiento, estableciendo en punto 4.9, la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento al deber formal de entregar información a través del Módulo Da Vinci RC-IVA para personas jurídicas, que resulta más benigna frente a la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, por consiguiente en aplicación de los principios de verdad material, eficiencia y eficacia previsto en el art. 180 de la Constitución Política del Estado; la ejecución de la Ley más benigna en materia penal prevista en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y art. 150 del Código tributario y en cumplimiento de la

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SALA PLENA SECRETARIA Sucre - Bolivia

Sentencia Constitucional Nº 1099/2012 de 6 de septiembre de 2012, se modifica la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria Nº 18-000319-11 de 7 de octubre de 2011, de 5.000 UFV a 3.000 UFV.

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 **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 18, interpuesta por la Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, María Gutiérrez Alcón contra la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna y modulando los efectos de la sentencia se modifica la Resolución Sancionatoria Nº 18-000319-11 de 7 de octubre de 2011, disminuyendo la sanción de 5.000 UFV a 3.000 UFV, debiendo mantenerse en lo demás firme y subsistente la indicada Resolución Sancionatoria dispuesta por la Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, María Gutiérrez Alcón.

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

Regístrese, comuníquese y tómese 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
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena