



02-08-14
Hs. 11:00

Exp. N° 440/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

SALA PLENA

SENTENCIA: 393/2013.
EXP. N°: 440/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativa.
PARTES: Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
FECHA: Sucre, dieciocho de septiembre de dos mil trece

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0243/2012 de 27 de abril de 2012 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fojas 15 a 18 vuelta, la respuesta de fojas 38 a 91 vuelta, la réplica de fojas 45, la dúplica de fojas 49, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO: Que la administración tributaria, generó el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2007 a los agentes de retención que no consolidaron la información electrónica proporcionada por sus dependientes en el software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y tampoco la remitieron mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web www.impuestos.gob.bo o en medio magnético a la Gerencia Distrital GRACO de su jurisdicción.

De acuerdo a la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones, el contribuyente Agencia Despachante de Aduana Cumbre Sucre S.R.L., tiene su planilla de haberes del mes de junio de 2008, dependientes con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs. 7.000 por lo que se encontraba obligado a la presentación de la indicada información; sin embargo, no cumplió su deber formal, lo que a su vez motivó que se le impusiera una multa de UFV's 5.000, determinación contra la que presentó descargos, que evidencian que los archivos consolidados del RC-IVA correspondientes al mes de junio de 2008, cuya constancia de información es de 31 de agosto de 2011, se encuentran fuera de plazo para su envío y/o presentación de acuerdo con la terminación del último dígito de su número de identificación tributaria, por ello, se consideraron no válidos, habiéndose emitido la Resolución Sancionatoria 18-00318-11 de 7 de octubre de 2011, confirmatoria de la multa impuesta.

Agregó que la autoridad de impugnación tributaria, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0243/2012 de 27 de abril de 2012, en la que consideró que en el procedimiento sancionatorio no se observó el principio de tipicidad, cuando aseveró que la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 no se refiere a que la obligación del agente de retención (empleador) subsista cuando el dependiente no hubiera presentado descargos al RC-IVA, pues el contribuyente presentó documentación que acredita que retuvo el RC-IVA a su dependiente y que procedió al pago del importe respectivo.

El criterio expuesto no es compartido por la administración tributaria, toda vez que con el mismo se impide ejercitar y se limita su facultad sancionatoria, porque es importante distinguir entre lo que constituye la facultad material relacionada con el pago de tributos de aquella obligación formal vinculada al cumplimiento de determinados deberes establecidos por la administración tributaria respecto a los contribuyentes, en el caso particular, resaltó que si bien la Agencia Despachante de Aduana Cumbre, en calidad de agente de retención, procedió a cancelar el tributo correspondiente de uno de sus dependientes, sin embargo, incumplió el deber formal de remitir información.

Cuando la administración tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional 1179203532, en ningún momento observó al recurrente el hecho de haber cancelado el impuesto retenido a su dependiente, sino que atribuyó el incumplimiento a deber formal relacionado con la remisión de información al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención sobre la situación de su dependiente, respecto al periodo fiscal de junio de 2008; en consecuencia, la Agencia, en función al conjunto de la normativa expuesta en el auto inicial, tenía la obligación de consolidar la planilla respectiva se hubieran o no presentado facturas de descargo por parte del contribuyente o dependiente y reportar dicha información a la administración tributaria, ya que técnicamente, el software está habilitado para consolidar la información al margen de que el dependiente haya o no presentado facturas de descargo a su RC-IVA, incorporando una planilla similar a la tributaria con campos específicos requeridos por la aplicación para dependientes en el periodo respectivo, informando la retención efectuada y pagada en el formulario correspondiente.

Con esos argumentos solicitó se declare probada la demanda y se deje sin efecto la resolución impugnada. **CONSIDERANDO:** Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda señalando que en la etapa de verificación, el sujeto pasivo presentó los Formularios 608, con Número de Orden 1031138391, 1031184109, con sello de la administración tributaria, obtenida del Portal Tributario, Planillas de Sueldos y Salarios que llevan los sellos de recepción del



Exp. N° 440/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

Ministerio de Trabajo y la Caja Nacional de Salud y Planilla de Cálculo del RC-IVA para los Dependientes correspondiente a los periodos fiscales junio y julio de 2008.

De la planilla de sueldos y salarios y los otros documentos, se establece que el dependiente, era el único con un sueldo superior a Bs. 7.000 y que en ese periodo no presentó el Formulario 87 ó 110 conforme se puede advertir de la Planilla de Cálculo del RC-IVA, en la que consta un importe de Bs. 641,13 que fue pagado a favor de la administración tributaria el 17 de julio de 2008, mediante la declaración jurada correspondiente, de lo que se concluye que el dependiente, no presentó facturas de compras para computar como pago a cuenta del RC-IVA; en consecuencia, la Agencia no contaba con información para consolidar y remitir a la administración tributaria en el periodo fiscal junio/2008, por lo que no puede traducirse su conducta como una falta al deber de información previsto en el artículo 4 de la RND 10-0029-05, y por tanto, su comportamiento no puede considerarse como incumplimiento de deberes formales, siendo necesario precisar que los artículos 4 y 5 de esa normativa, establecen la obligación de remitir información consolidada proporcionada por los dependientes y no así la obligación de remitir la información en cero en el caso de que no se presenten facturas, desmintiéndose lo señalado por la administración tributaria.

Con relación a la afirmación de la administración tributaria de que no se respetó el principio de tipicidad, se trata de un planteamiento nuevo que no fue objeto de impugnación o agravio ante la instancia administrativa, motivo por el que la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico.

Concluyó su argumentación solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniéndose firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO: Que la presente controversia radica en que la administración tributaria disiente del criterio aplicado por la autoridad de impugnación administrativa cuando dejó sin efecto la Resolución Sancionatoria 18-000318-11 de 7 de octubre de 2011, que consideró que no se había observado el principio de tipicidad puesto que la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 no se refiere a que la obligación del agente de retención (empleador) subsista cuando el dependiente no hubiera presentado descargos al RC-IVA y se acredite que se retuvo y pagó el importe correspondiente al indicado impuesto.

Los antecedentes del proceso refieren que la administración tributaria, emitió la Resolución Sancionatoria 18-000318-11 de 7 de octubre de 2011, con la que sancionó al contribuyente con una multa de 5.000 UFV's, emergente del incumplimiento en la remisión de información del software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención por el periodo junio/2008, en razón de que el único dependiente que tenía un ingreso superior a Bs. 7.000 no presentó facturas y se sometió a la retención del importe correspondiente al impuesto, el cual fue depositado en la cuenta del Servicio de Impuestos Nacionales.

A efecto de resolver el planteamiento, resulta necesario efectuar las siguientes precisiones:

- I. Que la Resolución Normativa de Directorio 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005, reglamentó el uso del software RC-IVA (Da Vinci) por los sujetos pasivos del impuesto en relación de dependencia así como por los Agentes de Retención. Así, el artículo 2, en cuanto a los dependientes, aprobó el software RC-IVA Da Vinci Dependientes para el registro del detalle de la información correspondiente a las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes que los dependientes presentan para imputar como pago a cuenta y el software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, el cual permite consolidar la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa, así como la generación de la planilla tributaria.
- II. Los agentes de retención, se encuentran sujetos al cumplimiento del deber formal de presentar mensualmente la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) conforme a lo establecido en el artículo 4 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, obligación que puede ser cumplida mediante el sitio web www.impuestos.gob.bo o la presentación del medio magnético respectivo en la misma fecha de presentación del formulario 98.
- III. El incumplimiento, conforme a lo previsto en el artículo 162 del Código Tributario y en el artículo 5 de la citada RND 10-0029-05 se sanciona "conforme a lo establecido en el artículo 162 del Código Tributario Boliviano y en el numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004", es decir, con una multa.
- IV. Respecto a las obligaciones de los agentes de retención, el artículo 2 de la citada RND 10-0029-05, en su párrafo II, señala que se aprueba el software RC-IVA Da Vinci con el propósito de que los empleadores consoliden la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa y para la generación de la planilla tributaria.

Esa planilla tributaria plasma todos los conceptos relacionados a las deducciones y compensaciones con el RC-IVA de los dependientes, y se constituye en un control extracontable que debe llevar cada empleador con el objeto de tener información sobre los saldos a favor del contribuyente o del Fisco que tiene cada uno de los dependientes.



Exp. N° 440/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

En autos, se tiene que en el periodo fiscal de junio de 2008, el dependiente que percibía una remuneración mayor a Bs. 7.000, no presentó el Formulario 87-1 – actualmente 110 -; por tanto, se procedió al descuento del importe correspondiente de la alícuota de dicho impuesto, y éste fue depositado en la cuenta de la administración tributaria a través del Formulario 608 (fs. 23 de la carpeta I de antecedentes). Consta también, la constancia de presentación del Archivo Consolidado RC-IVA (fs. 26 del mismo anexo).

- VI. Ahora bien, las normas analizadas precedentemente, evidentemente prevén con claridad las conductas positivas (presentación de formularios y la información consolidada con base a la información proporcionada por los dependientes); sin embargo, no existe claridad en cuanto a que sea sancionable el no remitir información en los casos en que ésta sea negativa; es decir, cuando el dependiente no presenta su Formulario 110; no tiene crédito fiscal y por tanto, se procede al descuento de sus ingresos y éstos son depositados por el agente de retención a la cuenta de la administración tributaria, pues, si bien podría entenderse que no existe información que proporcionar también podría interpretarse que sí; consecuentemente, se genera duda respecto a si dicha conducta sea sancionable o no.
- VII. Se considera asimismo, que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas y por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, y que en el caso, no existe claridad en las normas analizadas, por lo que corresponde aplicar un criterio de favorabilidad en este caso a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues tratándose de un proceso sancionatorio, la descripción de la conducta sancionada debe ser absolutamente clara, a efecto de cumplir con el principio de tipicidad, que es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el artículo 14-IV de la norma constitucional y que ha sido desarrollado en el artículo 6-6 del Código Tributario Boliviano vigente, que prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.
- VIII. Si bien es evidente que este Tribunal Supremo de Justicia, en caso similar, ha emitido las Sentencias 388/2013 de 17 de septiembre y 389/2013 de 17 de septiembre, se asume esta modificación a dicha línea jurisprudencial con los fundamentos precedentes, haciendo una interpretación desde y conforme a la Constitución Política del Estado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0243/2012 de 27 de abril de 2012 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No intervienen las Magistradas Maritza Suntura Juaniquina y Rita Susana Nava Duran por no encontrarse presentes.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dieciocho días del mes de septiembre de dos mil trece años.

Regístrese, notifíquese y cúmpiase.

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
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO



Exp. N° 440/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena