



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 7/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 851/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: María Cristina Díaz Sosa.

I. VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 60 a 63 vta., interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, representante legal de la Gerencia Distrital Santa Cruz II (GDSCZ-II) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 85 a 88 vta., intervención del tercero interesado de fs. 283 a 286, los antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

II. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

III.1. Demanda y petitorio.

La GDSCZ-II del SIN, en la demanda de 4 de septiembre de 2014, manifiesta que:

La administración tributaria constató en la Resolución Determinativa (RD) 17-000660-13 de 27 de septiembre de 2013, que PETROBAS BOLIVIA S.A. – BLOQUE PETROLERO SAN ALBERTO presentó a través del **software Da Vinci LCV**, el Libro de Compras Impuesto al Valor Agregado (IVA), periodo fiscal **octubre/2010, con errores** en la transcripción de número de autorización de las facturas, situación que generó el Acta de Contravención 45408 por incumplimiento a deberes formales y la multa de 150 UFV's (ciento cincuenta Unidades de Fomento de Vivienda).

El art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0016-07 de 28 de mayo de 2007, prevé la obligación de presentar la información a través de dicho sistema, conforme a la RND 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005; y, el sub numeral 4.2., numeral 4 del Anexo A) de la **RND 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007**, establece que sea **en plazos, medios y formas establecidas** en normas específicas y en aplicación del art. 150 de la Ley 2492, Código Tributario boliviano (CTb) y sub numeral 4.2.1 del art. 1 de la **RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011**, se aplicó la sanción más benigna.

La Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, provocó agravio a la administración tributaria al dejar sin efecto la multa descrita, argumentando erróneamente que el deber formal sancionado, no se ajusta a la contravención cometida, porque la RND 10-0037-07 vigente en el periodo fiscalizado, no contenía la frase **“sin errores”** y que la RND 10-

0030-11 que agrega esa obligación, es posterior al hecho, sin considerar que el sujeto pasivo tiene el deber de presentar información numérica correcta.

Solicita revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014, respecto a la multa por incumplimiento a deberes formales, confirmando totalmente la RD 17-000660-13.

III.2. Contestación a la demanda y petitorio.

La AGIT, mediante escrito de 19 de febrero de 2015, señala que:

El art. 6 del CTb prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones; concordante con el art. 73 de la (LPA) que determina que, son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente señaladas en las leyes y disposiciones reglamentarias; en consecuencia, es necesario que previamente exista el tipo que establezca la subsunción en la conducta antijurídica.

La administración tributaria sancionó con multa por incumplimiento a deberes formales del periodo fiscal octubre/2010, adecuando de manera equivocada el hecho a una infracción contenida en la RND 10-0037-07, e imponiendo la sanción prevista en la RND 10-0030-11 por ser más benigna.

La presentación del libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci LCV **sin errores**, no se ajusta al precepto **plazos, medios y formas establecidas** en normas específicas; es la RND 10-0030-11 que modifica las contravenciones establecidas en la RND 10-0037-07, y adiciona en el sub numeral 4.2.1, que la información sea la correcta; situación confirmada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) al indicar que en el periodo fiscal octubre/2010, no existía norma específica que sancione los errores.

Solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio.

III. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA

IV.1. La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del SIN, notificó al contribuyente con la **Orden de Verificación 00120VI008474** de 18 de mayo de ese mismo año, Operativo Específico 820 – Crédito Fiscal IVA, respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010.

IV.2. El sujeto pasivo presentó la documentación de descargo respectivos y se emitió la **Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/00204/2013** de 28 de junio, que determina una deuda tributaria sobre base cierta, tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por la omisión de pago (100%) y **multa por incumplimiento de deberes formales.**

IV.3. La **Resolución Determinativa 17-000660-13** de 27 de septiembre de 2013, establece una deuda tributaria sobre base cierta, de UFV's



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

4.194,18.- (cuatro mil ciento noventa y cuatro 18/100 Unidades de Fomento de Vivienda) equivalentes a Bs7.829.- (siete mil ochocientos veintinueve bolivianos), correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2010; sanciona por el ilícito tributario de omisión de pago, con multa de Bs2.108.- (dos mil ciento ocho bolivianos); y, **por contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales, con multa de Bs3.080.-** (tres mil ochenta bolivianos).

III.4. PETROBRAS BOLIVIA S.A., en calidad de Operador del BLOQUE PETROLERO SAN ALBERTO, formuló recurso de alzada, la ARIT-SCZ pronunció la **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0101/2014** de 10 de marzo, revocando parcialmente la RD 17-000660-13, dejó sin efecto la multa del Acta de Contravención 45408 por el monto de UFV's 150.- equivalentes a Bs280.- (doscientos ochenta bolivianos).

III.5. Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, presentó recurso jerárquico peticionando a la AGIT revocar parcialmente la Resolución de Alzada en cuanto a la multa por incumplimiento de deberes formales y confirmar totalmente la RD 17-000660-13; medio de impugnación resuelto por la AGIT con **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014** de 3 de junio, que confirma la Resolución de Recurso de Alzada.

IV. PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Del análisis del contenido de la demanda que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico, la pretensión de la administración tributaria se circunscribe a determinar si la AGIT, al dejar sin efecto la sanción impuesta al BLOQUE PETROLERO SAN ALBERTO por Incumplimiento de deberes formales de presentar el Libro de Compras IVA en el software Da Vinci sin errores, sobre el periodo fiscal octubre/2010, aplicó correctamente las RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y la 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011.

V. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL

El principio de legalidad ha sido consagrado en el art. 116.II de la Constitución Política del Estado, al prescribir: "*Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible*". Asimismo, ha sido recogido por la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 11.21, por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 92 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 153.

La Corte IDH destacó que: "*en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar* (caso MOHAMED VS. ARGENTINA de 23 noviembre de 2012).

En otro caso, la Corte IDH ha subrayado que: "*la calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor...*" (caso BAENA RICARDO Y OTROS VS. PANAMÁ, de 18 de febrero de 2001).

Para que exista un ilícito tributario es necesario que previamente exista el tipo considerando los principios tributarios de legalidad y tipicidad reconocidos en el art. 6.I.6 de la Ley N° 2492.

Por disposición del art. 148 de la citada Ley, constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la referida Ley y demás disposiciones legales, y que estos ilícitos se clasifican en contravenciones y delitos; así también el art. 151 de la citada Ley, prevé que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan contravenciones o delitos previstos en ese Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

Por su parte, el art. 64 del mismo texto legal, establece que: *“La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos”*, en consecuencia, la administración tributaria tiene facultad normativa delegada expresamente por Ley para dictar normas administrativas a los efectos de la aplicación y cumplimiento de las normas tributarias sustantivas, facultad y/o derecho ratificado en el art. 40.I del Decreto Supremo (DS) 27310, Reglamento del Código Tributario boliviano (RCTb).

Al respecto, la jurisprudencia de éste Tribunal –entre otras–, la Sentencia 281/2016 de 13 de julio, estableció que:

“Por su parte Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que contiene las modificaciones a la RND 10-0037-07, prevé en su art. 4 las sanciones por incumplimiento a deberes formales relacionados con el deber de información que establece en sus numerales 4.2 la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV por periodo fiscal en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas y 4.2.1 la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal.

...del análisis del art 47 de la RND 10-0016-07, no establece ningún requisito respecto a la información que el contribuyente debe registrar, es decir, conforme concluye la AGIT no se exige que la información registrada sea precisa o correcta, interpretación acertadamente aplicada, (...) está imponiendo una sanción a una conducta que no se encuentra tipificada como infracción, lo cual ha motivado que la Autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada determine dejarlas sin efecto...”

En ese marco jurídico legal y jurisprudencial, con la facultad prevista en los arts. 64 y 162 de. CTb y 40 del RCTb, el 14 de septiembre de 2005, la administración tributaria emitió la RND 10-0029-05, que en su Artículo 1, resuelve reglamentar el uso del “Software RC-IVA (Da Vinci)”. La contravención tributaria sobre obligaciones formales relacionada con el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

deber de información contenida en el numeral 4.4.2 de la **RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007**, refiere a la “*presentación de la información de libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci LCV, en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas por periodo fiscal*”; dicha contravención es modificada por la **RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011**, que en su texto dice “*presentación del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por periodo fiscal*”; el texto de la tipificación de la contravención, añade la frase “*sin errores*”, fecha a partir de la cual, se constituye en contravención el presentar la información en el sistema, con errores numéricos; en consecuencia, el deber de información previsto en el numeral 4.4.2 de la RND 10-0037-07, no está vinculado a una información sin errores.

VI. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

El periodo fiscalizado por la administración tributaria al BLOQUE PETROLERO SAN ALBERTO, es **octubre/2010**; el deber de información previsto en el numeral 4.4.2 de la RND 10-0037-07, vigente al momento de la supuesta contravención, no está vinculado a una información **sin errores** numéricos de los libros de compra y venta IVA a través del software Da Vinci LCV y ésta es la normativa aplicable al caso concreto conforme se dejó establecido en el Análisis Jurídico Legal y Jurisprudencial de la presente Sentencia, por cuanto la modificación de la contravención contenida en la RND 10-0030-11, que aumenta la frase “sin errores”, data de 7 de octubre de 2011, aplicable a partir de esa fecha y dicha tipificación y sanción, sí están vinculadas al número de errores que pueda contener la información consignada por el contribuyente en el software.

Es así que la RND 10-0037-07, no prevé ningún requisito respecto a la información que el contribuyente debe registrar, no exige que sea sin errores y la RND 10-0030-11 que establece la obligación, no es aplicable al periodo fiscalizado, conforme concluye la AGIT; en consecuencia, la administración tributaria, al sancionar al contribuyente mediante Acta de Contravención 45408 por Incumplimiento a deberes formales de registrar en Libro de Compras IVA sin errores, impone una sanción a una conducta que no se encuentra tipificada como infracción en el periodo fiscalizado, situación que motivó a la AGIT, pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada, dejando sin efecto dicha sanción, precisamente en observancia de los principios de legalidad y tipicidad en materia administrativa.

La autoridad demandada, al confirmar la Resolución de Alzada bajo el argumento que la administración tributaria observó erradamente los errores numéricos en el software Da Vinci, como sanción por incumplimiento de una norma que no se exige que la información sea registrada sin errores y que para sancionar un ilícito tributario es necesario que exista el tipo específicamente aplicable al caso concreto al momento del hecho, constituye un criterio correcto y corresponde dejar sin efecto la multa por errores formales sancionada por la administración tributaria, al no existir una infracción o contravención que así tipifique o regule la conducta que se quiere reglamentar y sancionar o la obligación


que se quiere determinar para el sujeto pasivo; en consecuencia, no es posible imponer una sanción por una conducta que no se encuentra normada al momento del hecho.

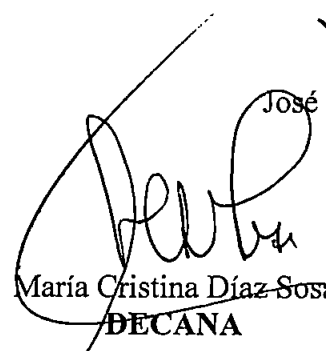
VII. DECISORIO.


La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC-1975, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 63 vta.; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

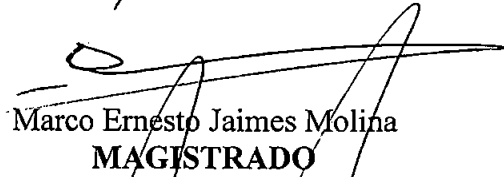
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.


Regístrese, notifíquese y archívese.

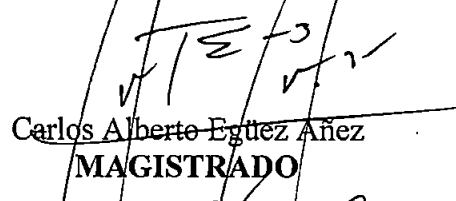

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

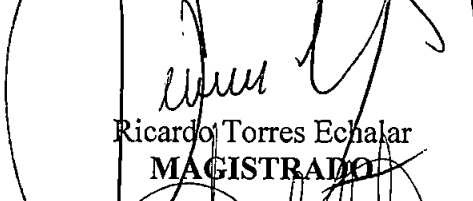

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

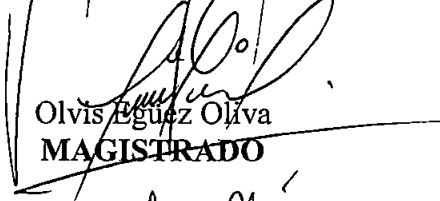

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

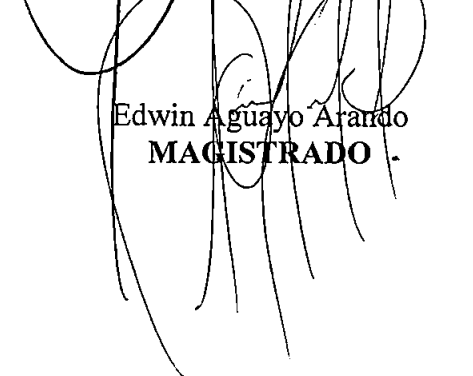

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

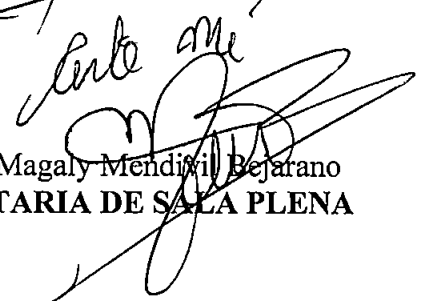

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA Nº 7 FECHA 31 de enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018
Conforme.
VOTO DISIDENTE:

Sc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

INFORME N° 082/2018
02/05/18
H.R. N° 2989
15/05/18



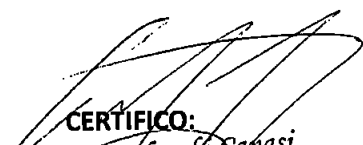
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA
EXPEDIENTE N° 851/2014

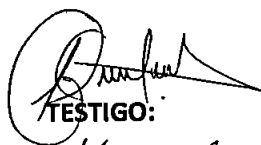
En Secretaría de Sala Plena a horas 16:50 del día miércoles 02 de mayo de 2018, notifiqué a:

DANEY DAVID VALDIVIA CORIA

A. G. I. T.

Con SENTENCIA 7/2018 de fecha 31-01-2018; mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.


CERTIFICO:
Gonzalo Chamblé Canasi
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


TESTIGO:
Bertha Choque A
406984807.