



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 08
Sucre, 25 de febrero de 2019

Expediente : 157/2017-CA
Demandante : Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso : Contencioso Administrativo
Distrito : La Paz
Magistrado Relator : Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por Ivan Arancibia Zegarra representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 23 a 25 vta., interpuesta por Ivan Arancibia Zegarra Barriga representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio del Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2017 de 3 de enero; el decreto de admisión de fs. 29; la contestación a la demanda de fs. 36 a 42; la réplica de fs. 72 a 73 vta.; la dúplica de fs. 76 a 78 vta.; el decreto de autos para sentencia de fs. 79; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

A efecto de resolver la problemática planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que, el 15 de julio de 2015, la Administración Tributaria notificó a Nilo Germán Candia Yanguas, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015 (fs. 1 de antecedentes administrativos), por el incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras y Ventas por el módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre 2011, otorgando el plazo de 20 días para la presentación de descargos o efectuar el pago de la correspondiente sanción conforme al parágrafo I del art. 168 del Código Tributario Boliviano (CTB).

El 30 de junio de 2016, la Administración Tributaria notificó a Nilo Germán Candia Yanguas, con la Resolución Sancionatoria (RS) N° 3595/2015 de 9 de octubre (fs. 13 a 15 de antecedentes administrativos), que determina sancionar al contribuyente con la suma de 3.400 UFV's, por incumplimiento al deber formal de presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da-Vinci en los plazos, medios y formas establecidas en la norma específica.

2. Contra la RS, el contribuyente Nilo Germán Candia Yanguas, interpuso Recurso de Alzada (fs. 7 a 15, de antecedentes de impugnación administrativa), que resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0873/2016 de 24 de octubre (fs. 50 a 59 de antecedentes de impugnación administrativa), por la que se confirma la RS N° 3595/2015 de 9 de octubre.

Contra la Resolución de Alzada, Nilo Germán Candia Yanguas, interpuso Recurso Jerárquico (Fs. 77 a 80 vta. de antecedentes de impugnación) que una vez tramitado se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0011/2017 de 3 de enero, que resuelve anular la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0873/2016 de 24 de octubre, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015.

Contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0011/2017 de 3 de enero, Iván Arancibia Zegarra en representación de la Gerencia Distrital La Paz-I del SIN interpuso la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 23 a 25 vta. que se resuelve en la presente Sentencia.

3. En el curso del proceso Contencioso Administrativo, se dió cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

4. Cursa también la diligencia de notificación a Nilo Germán Candia Yanguas como tercero interesado conforme a diligencia de fs. 54 del expediente; no existiendo actuaciones pendientes se decretó autos para Sentencia conforme se evidencia a fs. 79.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA:

El demandante manifiesta que conforme a la RND N° 10-0023-10 todos los contribuyentes que cursan en el anexo adjunto a la referida norma reglamentaria, están obligados a enviar el libro de compras y ventas por el modulo Da-Vinci, encontrándose en el listado el NIT del contribuyente Nilo Germán Candia Yanguas, aspecto no habría sido considerado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al emitir la Resolución Jerárquica impugnada.

La demanda expresa que conforme al párrafo II del art. 164 de la Constitución Política del Estado (CPE), no se puede alegar el desconocimiento de una Ley o de cualquier tipo de obligación que la normativa impone, siendo responsabilidad del sujeto pasivo conocer sus obligaciones; más aun considerando que el contribuyente al momento de activar la tarjeta MASI el 13 de enero de 2011 tenía conocimiento de la RND N° 10-0023-10 y por ende de la obligación de presentar los libros de compra y venta IVA mediante el software Da Vinci.

La Administración Tributaria demandante, manifiesta que la RS N° 3595/2015 que es objeto de impugnación administrativa en la página 2 cita la RND N° 10-0023-10 que establece la obligación formal de presentar el libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci-LCV, aspecto que no habría sido considerado por la AGIT, ya que el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Auto Inicial de Sumario Contravencional no es el acto que impone la sanción ni es objeto de impugnación.

Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y se REVOQUE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2017 y se mantenga firme y subsistente la RS N° 3595/2015 de 9 de octubre.

Admisibilidad.

Mediante decreto de 1 de marzo de 2017 de fs. 80, éste Tribunal admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2 num. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

III. ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA:

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial de fs. 36 a 42 vta., respondió negativamente a la demanda Contenciosa Administrativa, como sigue:

Aduce que el párrafo II del art. 115 de la CPE, garantiza el derecho al debido proceso, que también estaría contenido dentro los num. 6 y 7 del CTB; asimismo el párrafo I y II del art. 36 de la Ley de Procedimientos Administrativos (LPA), señaló que los actos administrativos son anulables cuando infringen el ordenamiento jurídico o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, por su parte el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), establecería que un acto es anulable cuando ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

Continuando con la respuesta a la demanda, argumenta que el inc. b) y e) del art. 28 de la LPA, establece como elementos esenciales del acto administrativo -entre otros- la causa, es decir, los hechos y antecedentes que sirven de móvil y el derecho aplicable, debiendo consignar las razones que llevan a emitir el acto, estableciendo además que el párrafo I y II del art. 31 del RLPA, que los actos deben ser motivados, concluyendo que el AISC ocasionaría indefensión al contribuyente al no contener la normativa específica que genera la obligación del contribuyente.

La demanda alega que el AISC N° 00140995008214, establece como respaldo legal las RND's 10-0047-05, 10-0016-07 y 10-0004-10, las que establecerían de forma genérica la ampliación y ajuste del procedimiento para cumplir el deber formal de envío de la información de los libros de compras y ventas IVA, a través del Módulo Da-Vinci, salvo la RND N° 10-0047-05 que consigna en el anexo los contribuyente que debían cumplir

la obligación a partir de la gestión 2005 dentro la cual no se consigna el NIT del contribuyente Nilo Germán Candia Yanguas, por lo cual el AISC N° 00140995008214, no señalaría específica y legalmente la obligación del sujeto pasivo, manifestando que la AGIT no puede prescindir de la aplicación del art. 36 de la LPA

Petitorio.

Solicita declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta; en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

Réplica y Dúplica.

La parte actora por memorial de fs. 72 a 73 vta., presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial cursante de fs. 76 a 78 vta., presentó dúplica reiterando su petición de declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

Tercero interesado

Pese a la legal notificación realizada al tercero interesado Nilo Germán Candia Yanguas (fs. 54), efectuada el 16 de agosto de 2017, el mismo no se apersonó al proceso.

IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la solución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del Proceso Contencioso Administrativo como juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y luego de los trámites de ley conforme se desprende de los antecedentes; se pasa a resolver el fondo de la causa de conformidad a los puntos traídos en la demanda, en los siguientes términos:

Previamente, con la finalidad de resolver la presente controversia es necesario puntualizar los alcances del párrafo II del art. 115 de la CPE que establece:

"El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones."

Conforme a lo establecido en la norma constitucional, el Estado debe garantizar el debido proceso, motivo por el cual entre otros aspectos, es imperante asegurar la fundamentación y motivación de las resoluciones que se emiten, entendiendo que la *"(...) fundamentación de un fallo es una garantía de legalidad que establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el porqué considera que el caso concreto **se ajusta a la hipótesis normativa**. (SCP 1414/2013 de 16 de agosto, citada en la SCP 0782/2015-S3 de 22 de julio; negrillas añadidas); entendiéndose que la cita normativa legal no es solo un requisito para la emisión de resoluciones, sino por el contrario es una *conditio sine qua non*, para concebir la debida fundamentación y no trasgredir el ya referido art. 115 de la CPE.

Entendiendo la importancia de la motivación de las resoluciones, este Tribunal anteriormente ha establecido que "(...) *en toda resolución judicial la motivación debe constar por escrito y **contener la mención expresa tanto de la ley aplicable como de los fundamentos de hechos en que se sustentan**, la exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, expresen la argumentación jurídica que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa.* (Sentencia de Sala Plena N° 41/2017 de 20 de marzo; negrillas y subrayado añadidas); debiendo entender que la carencia de motivación en la emisión de un acto administrativo no puede ser justificado de forma alguna, menos convalidada en una vía de impugnación, más aun cuando la Autoridad recursiva ante quien se pone en conocimiento el acto administrativo carente de motivación advierte este extremo; lo contrario conllevaría la vulneración de derechos del administrado al transgredir el debido proceso.

Es necesario considerar dentro el presente caso la congruencia de las resoluciones, la cual "(...) *implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución (...)*". (Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1662/2012 de 1 de octubre), entendiéndose que la congruencia de las resoluciones obliga a sustentar la parte considerativa de forma que respalde la parte dispositiva, por lo que no puede concebirse llegar a una determinación que no se tiene sustento fáctico y legal dentro el contenido de la resolución.

Considerando lo expuesto es necesario hacer referencia que la facultad sancionadora del Estado debe encontrar sus límites en principios, valores, derechos y garantías constitucionales, considerando que esta facultad sancionadora no solo hace referencia al derecho penal; sino también, al derecho administrativo por medio del cual el Estado puede sancionar a los administrados por las acciones u omisiones que contravengan el ordenamiento legal, es dentro de ello que dentro la potestad sancionadora se "(...) *encuentra una barra de contención en el respeto de las garantías mínimas, siendo una de ellas, el debido proceso que controla y limita el campo de acción de la potestad sancionadora del Estado a efecto de evitar una actividad arbitraria de la administración pública que se torne ilícita*" (SCP 0873/2014 de 12 de mayo).

Ingresando al análisis de la problemática planteada es necesario señalar que la AGIT estableció que el AISC N° 000140995008214 de 10 de abril de 2015 contenía vicio de anulabilidad al no puntualizar la normativa que obliga al contribuyente a la presentación de los libros de compras y ventas IVA por medio del módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre de 2011; al respecto efectuando la revisión del citado AISC se advierte que el mismo expone dentro su sustento normativo la RND 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, que en el artículo 2 condiciona la presentación del libro de compras y ventas IVA mediante el software a los contribuyentes Resto que su NIT se encuentran consignados en el anexo A adjunto a la RND, realizando la revisión del señalado anexo se constata que el NIT 2530272016 que corresponde al contribuyente Nilo Germán Candia Yanguas, no se encuentra consignado, por lo que el mismo no puede servir de respaldo normativo para establecer la obligación del sujeto pasivo, cuyo incumplimiento fue sancionada.

De la lectura de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo y la RND N° 10-004-10 de 26 de marzo, consignadas en el AISC N° 000140995008214 de 10 de abril de 2015; se advierte que no establecen la obligación del contribuyente a la presentación de libros de compras y ventas IVA por medio del módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre de 2011.

De la lectura de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre y la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre, consignadas AISC N° 000140995008214 de 10 de abril de 2015, se advierte que establecen la sanción por incumplimiento a deberes formales pero no establecen la obligación del contribuyente a la presentación de libros de compras y ventas IVA por medio del módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre de 2011.

El artículo 162 y 168 del CTB, contenidos en el AISC N° 000140995008214 de 10 de abril de 2015, establecen los límites del incumplimiento a deberes formales y el procedimiento del sumario contravencional, pero no establecen la obligación del contribuyente a la presentación de libros de compras y ventas IVA por medio del módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre de 2011.

Conforme a la revisión realizada se puede establecer que el AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015, no establece de forma puntual la normativa por la cual el contribuyente estaba obligado a presentar los libros de compras y ventas IVA por medio del módulo Da-Vinci de los periodos enero a diciembre de 2011; en consecuencia se advierte la existencia del vicio identificado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0011/2017 de 3 de enero, más aun si consideramos que dentro la redacción del referido AISC establece: *"La conducta señalada anteriormente, se constituye en incumplimiento al deber formal previsto en los artículos 1 y 2 de la RND 10-0047-05 y el artículo 15 de la RND N° 10-0004-10 (...)"* normativa identificada por el SIN, pero que revisada no establece obligación alguna del sujeto pasivo con NIT 2530272016; por lo que al no estar identificado el deber formal al que se encontraba obligado, no se puede efectuar sanción alguna.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Con relación a lo señalado por el demandante en cuanto a que la RND N° 10-0023-10, que amplía el número de contribuyentes que utilizan el portal tributario y están obligados al envío del Libro de Compras y Ventas por el módulo Da Vinci, en el cual se encontraría incorporado el NIT 2530272016 que corresponde a Nilo Germán Candia Yanguas; empero, la referida RND no se encuentra consignada dentro del sustento normativo del AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015; más al contrario y de forma errónea se consigna la RND 10-0047-05 aspecto que crea confusión en el administrado, quien queda en incertidumbre sobre la normativa que le obliga del cumplimiento al deber formal alegado.

Ahora bien, el demandante afirma que conforme al párrafo II del artículo 164 de la CPE nadie puede alegar el desconocimiento de la Ley, por lo que sería de obligación del sujeto pasivo conocer la RND N° 10-0023-10, si bien es cierta esta afirmación, no puede ser argumento para que la Administración Tributaria justifique la omisión contenida en el AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015 y pretenda minimizar la falta de fundamentación del acto administrativo, más si consideramos que por medio del referido AISC se dio inicio al procedimiento sancionador y su notificación apertura el plazo de 20 días para la presentación de descargos, dando lugar al derecho a la defensa, motivo por el cual la aplicación del artículo 164 de la CPE, no puede ser sustento de para la omisión realizada.

El ente tributario expone que el acto impugnado es la RS por el cual se impone la sanción al contribuyente y no el AISC, afirmación que no considera que la impugnación administrativa conlleva el resguardo de los derechos del sujeto pasivo que debió haber otorgado la Administración Tributaria en cumplimiento lo establecido en el Núm. 6) del artículo 68 del CTB, asimismo no considera que la fundamentación y motivación del AISC otorga al contribuyente de presentar descargos que crea conveniente.

Asimismo, la omisión no puede ser justificada aduciendo que el contribuyente tiene conocimiento de su clasificación dentro el sistema Newton y que ha activado la tarjeta MASI, puesto que este extremo no libera a la Administración Tributaria para que en calidad de administrador público, vele por el cumplimiento del debido proceso; y en consecuencia emita actos debidamente fundamentados y motivados, debiendo considerar que está ejerciendo la facultad punitiva del Estado al desarrollar un procedimiento sancionador, el mismo que debe encontrarse resguardado por principios, valores y garantías constitucionales, los que no pueden ser tomados de forma simplista sino como prioridades para su cumplimiento.

Conforme a lo expuesto se advierte que la AGIT al anular obrados hasta el AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015, ha obrado de forma correcta, ya que el vicio de anulabilidad ha sido generado por el SIN, con el que ha causado indefensión en el administrado al no establecer la normativa que obliga al contribuyente a la presentación del Libro de Compra Venta por el Sistema Da-Vinci.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Ausencia N.º 8

Fecha: 25 de febrero de 2019

Libro Temas de Razon N.º 1

Aracely Daniela Escobedo Nogales
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

En atención a ~~lo expuesto se debe considerar~~ que la normativa reglamentaria emitida por el SIN, establecida en el Subnumeral 2.1; numeral 2 del Artículo 17 RND 10-0037-07, establece que para la emisión del AISC mínimamente debe contener "e) Acto u omisión que origina la contravención y la norma específica infringida." (Negrillas y subrayado añadidos), es decir que el SIN en la emisión del AISC N° 00140995008214 ha incumplido su normativa interna, ya que no existe en el AISC la normativa específica que obliga al contribuyente a realizar el acto u omisión sancionado, extremo que asimismo transgrede lo dispuesto en el inc. d) del art. 30 de la LPA, al tener la obligación de emitir un acto administrativo motivado cumpliendo la disposición reglamentaria señalada, afectando el debido proceso, limitando el conocimiento del administrado sobre las razones por las que se llegó a dicha determinación.

Por ello es que se concluye que, la Administración Tributaria ha ingresado en la causal establecida en el párrafo II del artículo 36 de la LPA que establece: "*No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados*", entendiéndose que el contenido del AISC no contiene los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, extremo que da lugar a la indefensión del administrado, por lo que se ajusta a la normativa de anulabilidad señalada, debiendo la Administración Tributaria tener mayor cuidado al momento de exponer la normativa que sustenta los actos administrativos que emite, debiendo entender que este tipo de omisiones no puede ser consentido por la AGIT, menos por esta instancia de impugnación.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014; y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 25 vta.; interpuesta por Ivan Arancibia Zegarra representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2017 de 3 de enero de 2017 que resuelve anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0873/2016, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo esto es hasta el AISC N° 00140995008214 de 10 de abril de 2015.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Esteban Miranda Terán
Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Maria Cristina Diaz Sosa
Abg. Maria Cristina Diaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

Maria del Rosario Villar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA