



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial  
Tribunal Supremo de Justicia

28

## CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP. 55/2015

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas 10:50 minutos del día LUNES 14 de NOVIEMBRE, del año 2016.  
Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA (AGIT)  
REPRESENTANTE: DANEY DAVID VALDIVIA CORIA

Con SENTENCIA N° 022/2016, de fecha 10 de marzo de 2016, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:

Abog. Juan Carlos Rollano  
OFICIAL DE CIERRE DE SESIONES  
SALA CONTENCIOSA Y ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO  
CRISTOBAL HELLEVA  
CJ 8026614 TJA





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA N° 022/2016**

**EXPEDIENTE** : 055/2015  
**DEMANDANTE** : GERENCIA DISTRITAL COCHABAMBA DEL  
SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES "SIN"  
Representado por Ehbert Vargas Daza  
**DEMANDADO(A)** : Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)  
**TIPO DE PROCESO** : Contencioso Administrativo  
**RESOLUCIÓN IMPUGNADA** : R.J. AGIT-RJ 1720/2014 de fecha 23/12/2014  
**MAGISTRADO RELATOR** : Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**LUGAR Y FECHA** : Sucre, 10 de marzo de 2016

---

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 49 vta.; la respuesta de fs. 87 a 93; la réplica de fs. 133 a 137 vta., dúplica de fs. 141 a 142 vta. y los antecedentes procesales.

**I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:**

**I.1.- Antecedentes de la demanda.**

EBHERT VARGAS DAZA, Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa señalando lo siguiente:

Que, mediante Orden de Verificación N° 0013OVI15548, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente COLEGIO DEPARTAMENTAL DE CONTADORES, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en vigencia correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas de compras N° 3545 (número de autorización 790400105192) N° 36918 (número de autorización 6001000164591), consignadas en el detalle de Diferencias N° 0013OVI15548 (cursante a fs. 5 del Anexo) declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales julio y noviembre

de la gestión 2009; luego, que la notificación con el inicio de la Orden de Verificación y Anexo (detalle de diferencias) se realizó el 16 de agosto de 2013 por cédula conforme al art. 85 de la Ley 2492, a la señora María Quispe Vargas en calidad de Secretaria del mencionado contribuyente, otorgándosele un plazo para la presentación de la documentación hasta el 23 de agosto de 2013, presentándose el 22 de agosto de 2013 los documentos requeridos (fs. 13).

Que, de acuerdo al art. 43.I de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), se comprobó que se declaró facturas que no son válidas para crédito fiscal correspondiente al impuesto al Valor Agregado (IVA), por los periodos Julio a Noviembre de 2009, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y periodos fiscales, datos que difieren de los verificados por la fiscalización, infringiendo las disposiciones en los arts. 8, 10 y 15 de la Ley 843 y 8, 10 y 15 del DS N° 21530.

Que, en el proceso de determinación se establecieron incumplimiento a deberes formales por parte del contribuyente, por los que se labraron las actas por Contravenciones Tributarias Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033, y que practicada la liquidación previa de adeudos, señalada en el art. 96 de la Ley 2492 se estableció reparos en favor del fisco correspondiente al impuesto omitido del IVA actualizado, intereses, sanción por la calificación preliminar de la conducta y multa por incumplimiento de deberes formales. Por otro lado, el 24 de marzo de 2014 se emitió la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/IVC/00107/2014, cursante de fs. 111 a 114 del Anexo, acto administrativo que fue notificado al contribuyente el 8 de abril de 2014 de acuerdo al art. 85 de la Ley 2492, a fin de que asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas tanto en relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta fiscal; el contribuyente dentro del término de prueba, el 06 de mayo de 2014, presentó la Nota CDC-CITE-055/2014 con descargos a la Vista de Cargo, solicitando se emita una resolución determinativa que establezca la inexistencia de deuda tributaria e ilícitos tributarios y se finalice el proceso de fiscalización.

Que, el 28 de mayo de 2014 se emitió Resolución Determinativa N° 17-00505-14, el que consideró como inválidos los argumentos planteados por el Colegio Departamental de Contadores, ratificando los cargos consignados en la Vista de Cargo consolidado el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago; importe que asciende a UFV's 9.610.-; luego, el 2 de Julio de 2014, la Autoridad Regional de



Impugnación Tributaria Cochabamba, admitió el Recurso de Alzada, interpuesto por el contribuyente Colegio Departamental de Contadores de Cochabamba, contra la citada Resolución Determinativa.

Expresa que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00505-14, declarando que es correcta la depuración de las facturas correspondiente al pago de la prima anual de la Póliza de Seguro contra Accidentes personales en Grupo y la Factura por la compra de vinos para el canasto de fin de año; dejando sin efecto el importe contenido en las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033, por considerar que no existe tipificación en la conducta establecida y no corresponder la aplicación retroactiva de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0030.11. Agrega que dicho fallo fue impugnado mediante recurso jerárquico por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, emitiéndose Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre, manteniendo la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas N° 3545 y 36918, por no ser válidas para el cómputo de crédito fiscal, al no haber demostrado que se encuentren vinculadas con la actividad del contribuyente, manteniendo la deuda tributaria de 6.310 UFV equivalente a Bs12.290.- establecida en la Resolución Determinativa, dejando sin efecto las multas establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033.

#### **I.2.- Fundamentos de la demanda.**

Señala que la resolución jerárquica pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró la forma esencial del proceso al confirmar la resolución de recurso de alzada que otorga más de lo pedido (decisión ultra petita) por el recurrente y contiene violación, interpretación errónea y aplicación indebida de la norma y reglamento específico, al mantener la deuda tributaria de 6.310 UFV, dejando sin efecto las multas establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033.

Indica que el 20 de Octubre de 2014, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso Recurso Jerárquico, impugnando

parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre, así como el 21 de octubre del 2014, el Colegio Departamental de Contadores de Cochabamba, presentó Recurso Jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Agrega que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, respecto al argumento *Ultra Petita*, señala que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba concluyó en el fondo sobre las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033, dando curso sólo a la solicitud realizada por el sujeto pasivo en su recurso de alzada; que la autoridad referida, sin ningún sustento legal y doctrinal al dictar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de Septiembre, actuó de manera Ultra `Petita al revocar parcialmente la Resolución Determinativa impugnada, al considerar que la Administración Tributaria no observó el principio de tipicidad.

Por otra parte expresa que, el Colegio Departamental de Contadores de Cochabamba en el recurso de alzada interpuesto, fundamentó a momento de solicitar la revocatoria de las Actas de Contravención Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, que fue en base a la Doble Sanción por el mismo ilícito, toda vez que la administración tributaria impuso al referido Colegio dos multas, una de 150 UFV's y otra por 1.500 UFV's para cada uno de éstos ilícitos, es decir que se multó dos veces por el mismo delito, violando el principio de "non bis in ídem"; que el art. 117.II de la Constitución Política del Estado (CPE), establece que nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, sin demandar una inexistencia del ilícito, falta de tipicidad o aplicación retroactiva de la norma tributaria.

Refiere que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de Septiembre, señaló que no existe tipificación en la conducta establecida, con referencia a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033, argumento que es Ultra Petita, en razón de que el fundamento del sujeto pasivo, en el recurso de alzada presentado el 25 de julio de 2014, nunca objetó ni manifestó, respecto a la tipicidad, por lo que se vulneró el debido proceso causando indefensión a la Administración Tributaria en flagrante vulneración al art. 115 de la CPE; toda vez que, debe existir estricta vinculación entre la valoración de la prueba, motivación y fundamentación de toda



Resolución Administrativa; que debería darse una correcta interpretación a la Ley 2492 y Reglamento específico, en la resolución jerárquica, con referencia a la supuesta inexistencia de la tipicidad del ilícito, que en lugar de confirmar correspondía revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada referida y en el fondo mantener firme y subsistente las multas establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033.

### **I.3.- Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare probada su demanda, por tanto se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, y en el fondo mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00505-14 de 28 de mayo de 2014 emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

### **II.- DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA:**

Que admitida la demanda por decreto de fs. 38 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 87 a 93 de obrados, expresando lo siguiente:

1. Manifiesta que no es evidente lo manifestado por la Administración Tributaria cuando señala que la AGIT no realizó un sustento legal y doctrinal en la Resolución de Recurso Jerárquico hoy impugnada, señalando que la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) N° 532/2014 de 10 de marzo, la cual refiere sobre la fundamentación y motivación señala: *"que la fundamentación no consiste en una exposición ampulosa y voluminosa de razonamientos sin relevancia o redundantes, sino esos deben exponer tópicos determinados, que mínimamente deben ser los siguientes; a) La Exhibición de los hechos demandados y de aquellos comprobados; b) La exposición e interpretación de las normas legales aplicables, así como la intensidad de su relevancia en el caso concreto, para el posterior ejercicio de subsunción si correspondiere; y, c) La validez constitucional de las normas a ser aplicadas en el caso concreto"*; de tal manera que ante lo señalado por la Administración Tributaria en su recurso Jerárquico, esta instancia de manera fundamentada y motivada expresó que el sujeto pasivo expuso argumentos de descargo a la Vista de Cargo, los que la Administración Tributaria consideró insuficientes; pese a haber realizado una descripción señalando

piezas, fechas de todos y cada uno de los actos administrativos que componen el procedimiento en sede Administrativa, por tanto la revisión es exhaustiva desde el inicio con la Orden de Verificación, Vista de Cargo y Resolución Determinativa que en el presente caso incluye Actas por Contravenciones, en tal virtud no existe fallo ultra petita o citra petita, ya que habrían resuelto conforme a derecho, a todos los agravios formulados en el Recurso Jerárquico interpuesto tanto por la Administración Tributaria, como también por el sujeto pasivo.

2.- Reitera lo esgrimido en la Resolución de Recurso Jerárquico, en la cual se destaca que en la resolución de la Resolución Determinativa N° 17-00505-14 de 28 de mayo de 2014, impugnada en la instancia de alzada, se verificó que incluye las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 77936, 77937, 77938 y 78033, que fueron incluidas en la deuda tributaria conforme lo dispuesto en el art. 169 de la Ley 2492, la misma que asciende a 3.300 UFV.

3.- Expresa que, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el 24 de marzo de 2014, dentro del proceso de verificación iniciado según la Orden de Verificación N° 0130VI15548, la Administración Tributaria labró cuatro Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 78033, 77938, 77937 y 77936, las dos primeras por la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV con errores en los periodos noviembre y julio respectivamente, sancionados con 150 UFV y las dos últimas, por el registro de la información en el libro de compras IVA de acuerdo a lo establecido en normas específicas, por los periodos noviembre y julio respectivamente, sancionados con 1.500 UFV. Que las infracciones señaladas, fueron de conocimiento del sujeto pasivo mediante la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/IVC/00107/2014; en ese sentido, el 6 de mayo de 2014, mediante Nota CDC-CITE-055/2014, el sujeto pasivo expuso argumentos de descargos a la Vista de Cargo; los que la Administración Tributaria consideró insuficientes, en consecuencia, ratificó las multas correspondientes en cada caso.

4.- Argumenta que, de la lectura de la Resolución Determinativa se evidencia que dicho acto estableció registro incorrecto del número de Factura 3645 habiéndola registrado con el N° 3545 en el Libro de Compras y Ventas IVA, correspondiente al periodo julio de 2009 lo que vulnera el Numeral 2, párrafo II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07, sancionado con el numeral 3.2 del Anexo





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial



Consolidado de la RND N° 10-0037-07, con el importe de 1.500 UFV; situación similar sucedió con la Factura 36918 cuyo N° de Autorización fue registrado incorrectamente habiendo registrado el N° 60010016459 siendo el N° 600100164591, en el mismo periodo Julio de 2009; por otro lado, los Libros de compras IVA enviados por el módulo Da Vinci, por las mismas Facturas y los mismos errores, vulneran el parágrafo I del art. 50 de la RND N° 10-0016-07; sancionado con el Subnumeral 4.2.1, parágrafo II, artículo I de la RND N° 10.0030.11, con el importe de 150 UFV; normativa que si bien señala la obligación de presentación de información del Libro de Compras y venta IVA físico y a través del Software Da Vinci LCV, no establece cualidades respecto de la información a ser registrada; es decir, no exige que la información registrada sea precisa, correcta o exacta. De lo señalado, concordante con la facultad reglamentaria prevista en el art. 64 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0016-07, cuyo art. 47 establece un libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de forma cronológica las Facturas, notas fiscales o documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar, y que respalda el Crédito Fiscal IVA; entre los datos de las transacciones a registrarse se encuentran, entre otros; d) Número de Factura, e) Número de Autorización. Asimismo, el art. 50 de la RND citada, establece el formato de la información que debe contener dicho Libro de Compras y ventas IVA-Da Vinci, campos entre los cuales se encuentran, entre otros, el Número de Factura y el Número de Autorización.

5.- Señala en cuanto a la sanción por ilícitos, que la tipificación de la contravención, tiene que ser clara, precisa y no general, por lo que el incumplimiento ocurre cuando el contribuyente no presenta la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci-LCV en base a los campos señalados en la norma específica bajo el formato exigido; caso contrario no se enmarca como contravención, cuando el contribuyente cumple con la presentación de la información de dichos libros, aún con errores de transcripción de los datos consignados en las respectivas Facturas de compras como es el número de Factura y el número de autorización, es decir el deber formal es presentar el registro exigido por la Administración Tributaria, sin estar establecida para los periodos en cuestión la obligación de no cometer errores en el registro de los datos de la información.

6.- Agrega sobre la retroactividad, que la Constitución Política del Estado en su art. 123, concordante con el art. 150 de la Ley 2492, dispone que las normas Tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, cosa que no ocurre en el presente caso ya que el subnumeral 3.2 de la RND 10-0030-11 de 7 de Octubre de 2011, es una norma que no se encontraba vigente a momento de cometidas las presuntas contravenciones en los periodos fiscales de julio y noviembre de 2009, ya que en dichos periodos no existía el ilícito; en consecuencia, se evidencia que la Administración Tributaria sancionó incorrectamente al sujeto pasivo, por el registro incorrecto del número de autorización de las Facturas, así como el número de éstas, no se encontraban tipificadas como ilícito tributario, entonces la aplicación retroactiva de la norma es incongruente, ya que no beneficia al sujeto pasivo.

#### **II.1.- Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre.

#### **III.- APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO.**

El Colegio Departamental de Contadores de Cochabamba manifestó que el 26 de mayo de 2015 fueron notificados con la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria que pidió la revocatoria de la Resolución Jerárquica AGIT RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, pidiendo se dicte sentencia declarando Improcedente la demanda y confirmando la Resolución Jerárquica AGIT RJ 1720/2014 de 23 de diciembre y todos los actos administrativos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria dentro del expediente AGIT/1498/2014 CBA-0174/2014, de acuerdo con los siguientes argumentos de hecho y de derecho:

Argumenta que, la demanda de la Administración Tributaria consiste en que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no habría dictado resolución que confirma una resolución de alzada que otorga más de lo pedido por el recurrente y contiene violación, interpretación errónea de la Ley Nº 2492 y



aplicación indebida de la norma y reglamento específico con referencia a la supuesta existencia de la tipicidad del ilícito.

Como criterio doctrinal señala que en el análisis de las infracciones tributarias, deben considerarse los Principios de Tipicidad, de Legalidad y Culpabilidad. En cuanto al Principio de Tipicidad: Supone que toda acción y omisión susceptible de constituirse en infracción tributaria debe, con carácter previo, estar tipificada como tal por el legislador, "este principio impide el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las sanciones tributarias" (PACCI CARDENAS Alberto, Procedimientos sobre Infracciones y Sanciones Tributarias en Tratado de Derecho Procesal Tributario- Vol. 11, Primera Edición, Pacífico Editores, 2000, Pág. 889).

Señala que, el Colegio Departamental de Contadores de Cochabamba, producto del requerimiento que le fue notificado con el Detalle de Diferencias, el 22 de agosto de 2013 presentó ante la Administración Tributaria, según consta el Acta de Recepción de Documentación, los Libros de Compras correspondientes a los periodos observados, y paralelamente el Servicio de Impuestos Nacionales obtuvo los mismos de su sistema informático, con los que procedió a comparar los registros identificando los errores que se tradujeron en las Actas de referencia, por los cuales la Administración Tributaria pretende sancionar, mismas por las que el Colegio de Contadores de Cochabamba reclama una doble sanción sobre un mismo ilícito e invoca el principio "*Nom Bis in Idem*".

Refiere que la Administración Tributaria considera como norma infringida el art. 50.I de la RND N° 10.0016.07; no obstante, de la revisión de la citada normativa, se tiene que la misma establece en el articulado citado el "Formato del Libro Compras y Ventas IVA-Da Vinci LCV"; por cuanto, las actas citadas refieren que la conducta infringida corresponde al registro incorrecto de las Notas Fiscales, consecuentemente no existe tipificación en la conducta establecida. Adicionalmente se aclara que la normativa mencionada no se encontraba vigente en la gestión 2009 conforme al análisis efectuado en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2280/2013, en consecuencia no es aplicable al presente caso al no corresponder retroactivamente la misma por lo que corresponde revocar la sanción impuesta de UFV 150.- por cada Acta ascendiendo al total de UFV 300.

Indica que, bajo el mismo razonamiento, la Administración Tributaria consideró como norma infringida el art. 47.II.2 de la RND N° 10.0016.07;

conducta a la que le correspondía la multa de UFV's 1.500.- según el subnumeral 3.2 del del anexo consolidado A) de la RND N° 10.0037.07; no obstante, de la revisión de la citada normativa se tiene que la RND N° 10.0016.07, establece el registro denominado Libro de Compras IVA y el formato que debe contener dicho Libro, mientras que las citadas actas refieren que la conducta infringida corresponde al registro incorrecto de las Notas Fiscales; consecuentemente no existe tipificación en la conducta establecida por lo que corresponde revocar el importe contenido en las mismas; es decir, UFVs 1.500 por cada una y periodo fiscal correspondiente (UFVS 3.000) por la imposición de la sanción por incumplimiento a los deberes formales.

Finalmente solicita se declare Improcedente la Demanda Contencioso Administrativa, dejando plenamente vigente la Resolución Jerárquica AGIT RJ 1720/2014 de 23 de diciembre y dejando sin efecto las multas establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos 77936, 77937, 77938 78033, conforme establece el inciso b), párrafo I del art. 212 de la Ley 2492.

A su turno las partes presentaron la réplica y dúplica, respectivamente, decretándose autos para sentencia por proveído a fs. 143.

#### **IV.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

Que, el presente proceso emerge de la fiscalización efectuada por la Administración Tributaria, a través de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, que mediante Orden de Verificación N° 0013OVI15548, dio inicio a la Fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente COLEGIO DEPARTAMENTAL DE CONTADORES COCHABAMBA por el Impuesto al Valor Agregado, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas de compras N° 3545 y 36918 correspondiente a julio y noviembre de la gestión 2009.

Que, asimismo de la revisión de antecedentes administrativos se colige que dentro del proceso de verificación iniciado por Orden de Verificación N°0013OVI15548, la Administración Tributaria labró cuatro Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 78033, 77938, 77937 y 77936, las dos primeras por la presentación de Libros de Compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV con errores en los periodos noviembre y julio de la gestión 2009 sancionados con 150 UFV y, las dos últimas, por el registro de la información en el Libro de Compras IVA de



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial



acuerdo a lo establecido en normas específicas, también por los periodos de noviembre y julio, sancionados con 1.500 UFV, siendo éstas infracciones de conocimiento del sujeto pasivo mediante la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DFM/VC/00107/2014; quien presentó descargos a la misma.

A su vez, la Resolución Determinativa estableció el registro incorrecto del número de factura 3645 habiéndola registrado con el N° 3545 en el Libro de Compras y Ventas IVA, correspondiente al periodo de julio de 2009 vulnerando el numeral 2 párrafo II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07, sancionado con el numeral 3.2 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07, con el importe de 1.500 UFV; situación similar sucedió con la factura 36918 cuyo N° de Autorización fue registrado incorrectamente habiendo registrado el N° 60010016459 siendo el N° 600100164591, en el mismo periodo julio 2009, y por otro lado, los Libros de Compras IVA enviados por el módulo Da Vinci, por las mismas Facturas y los mismos errores, vulneraron el párrafo I del art. 50 del RND N° 10-0016-07, sancionado con el sub numeral 4.2.1. II, art. I de la RND N° 10.0030.11, con el importe de 150 UFV, normativa que si bien señala la obligación de la presentación de información del Libro de Compras y Venta IVA físico y a través del Software Da Vinci LCV, no establece cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir, no exige que la información registrada sea precisa, correcta o exacta.

Habiendo interpuesto recurso de alzada el contribuyente, la ARIT Cochabamba emitió Resolución ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre, la cual estableció que la conducta del sujeto pasivo respecto al registro incorrecto del número de factura y número de autorización, de los periodos fiscales julio y noviembre de 2009 en el Libro de Compras IVA físicos, así como los presentados a través del Módulo Da Vinci, no infringe las previsiones del art. 50 de la RND N- 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007; por tanto, no se adecúa al tipo establecido por norma, y en consecuencia dejó sin efecto las multas establecidas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 77936, 77937, 77938 y 78033.

El 20 de octubre de 2014, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso Recurso Jerárquico, impugnando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre; de la misma forma el 21 de octubre del mismo año, el Colegio

Departamental de Contadores Cochabamba, presenta también Recurso Jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **V.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.-**

En el caso de autos, la controversia radica en establecer:

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, es *ultra petita*, al haberse pronunciado sobre un aspecto ajeno al Recurso Jerárquico planteado, vulnerando el principio de congruencia.

2.- Establecer si fue correcta la interpretación y decisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que consideró que la conducta del sujeto pasivo, respecto al registro incorrecto del número de factura y número de autorización en el libro de compras IVA, así como de los presentados a través de modula Da Vinci, no infringe las previsiones legales; es decir, que no existe normativa sancionadora respecto a dicha conducta.

#### **V.1.- Análisis del problema jurídico planteado.**

En principio, se tiene reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad demandada.

Para resolver la presente demanda, es preciso señalar que de acuerdo a lo señalado en la Sentencia N° 230/2015 de 2 de junio, emitida por este Tribunal, la motivación como la congruencia conforman el derecho al debido proceso que asiste a las partes en conflicto, donde la Autoridad Administrativa no puede soslayar su labor ni sustentar su determinación en hechos que no fueron advertidos por las partes, bajo ese parámetro se ha indicado: "la motivación de las resoluciones judiciales constituye una garantía que asegura que quién adopta la decisión no lo hace por capricho, sino que tiene datos objetivos para respaldarla, por consiguiente, se ha entendido que las pretensiones o alegaciones de las partes en su demanda o recurso, conlleva a que el órgano judicial o Autoridad Administrativa no podría sustentar su decisión en hechos que no hayan sido alegados por las partes, ni resolver sobre pretensiones que no hayan sido formuladas, lo que significa la congruencia que debe contener toda resolución.



El principio de congruencia, derivado de las garantías de debido proceso, se constituye en un presupuesto esencial en la estructura de toda resolución que resuelve la controversia suscitada y puesta a conocimiento de la Autoridad competente, en este sentido la jurisprudencia constitucional a través de la SC 0358/2010-R de 22 de junio, determinó lo siguiente: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto...sic...sic...; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que 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, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes". La citada Sentencia Constitucional es clara y precisa al determinar que la congruencia como principio característico del debido proceso, determina la correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto en una determinada causa" (sic).

Realizada esa precisión, corresponde ingresar a resolver los reclamos planteados en la demanda, de donde se establece lo siguiente:

I.- La entidad demandante manifestó que la Resolución de Recurso Jerárquico no consideró la petición formulada por el contribuyente en su Recurso Jerárquico, referido a la aplicación del numeral 4.2.1. de la RND 10-0030-11 donde invocó una sanción más benigna y beneficiosa para él; por lo cual advierte, que la decisión de la AGIT es incorrecta al pronunciarse sobre un punto que no era objeto del Recurso Jerárquico planteado, resultando ser un fallo *extra petita*, y por ende, vulnerando el principio de congruencia.

Al respecto es necesario señalar que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, sobre el punto impugnado por el Servicio de Impuestos Nacionales, que la resolución jerárquica pronunciada vulneró la forma esencial del proceso, al confirmar la resolución de recurso de alzada que otorga más de lo pedido (decisión *ultra petita*) por el recurrente, y

contiene violación, interpretación errónea y aplicación indebida de la norma y reglamento específico, al dejar sin efecto las multas establecidas en las Actas N°s 77936, 77937, 77938 y 78033 por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación; este reclamo no es evidente, porque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, señaló que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, concluyó en el fondo sobre las Actas señaladas, que solo dio curso a la solicitud realizada por el sujeto pasivo en su recurso de alzada, misma que sin ningún sustento legal y doctrinal, al dictar la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre, actuó de manera *Ultra Petita* al revocar parcialmente la Resolución Determinativa impugnada, considerando que la Administración Tributaria no observó el principio de tipicidad.

Por otra parte, el Colegio Departamental de Contadores Cochabamba, en el recurso de alzada interpuesto, fundamentó a momento de solicitar la revocatoria de las Actas de Contravención Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, que fue en base a la Doble Sanción por el mismo ilícito, toda vez que la Administración Tributaria les impuso dos multas, una de 150 UFV's y otra por 1.500 UFV's para cada uno de éstos ilícitos; es decir, que se multó dos veces por el mismo delito, violando el principio de "non bis in ídem"; y que el art. 117.II de la Constitución Política del Estado (CPE), establece que nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, sin demandar la inexistencia del ilícito, falta de tipicidad o aplicación retroactiva de la norma tributaria.

Que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2014 de 22 de septiembre, justificó que no existe tipificación en la conducta establecida, con referencia a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N°s 77936, 77937, 77938 y 78033, argumento que la AT considera es *Ultra Petita*, en razón de que el sujeto pasivo, en el recurso de alzada presentado el 25 de julio de 2014, nunca objetó ni manifestó respecto a la tipicidad, por tanto se hubiera vulnerado el debido proceso causando indefensión a la Administración Tributaria, en función al art. 115 de la CPE, toda vez que debería existir estricta vinculación entre la valoración de la prueba, motivación y fundamentación de toda Resolución Administrativa; que debe darse una correcta interpretación a la Ley 2492 y Reglamento específico; que la resolución





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial



jerárquica, con referencia a la supuesta inexistencia de la tipicidad del ilícito, se equivoca, y en lugar de confirmar la resolución de alzada, correspondía revocarla parcialmente, y en el fondo mantener firme y subsistente las multas establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias señaladas.

Al respecto, este Tribunal concluye que la tipicidad constituye un elemento esencial de la infracción tributaria, ya que solo se presenta esta calidad, cuando la conducta se encuadra en el tipo; no hay contravención sin antes estar expresamente tipificada la conducta, y a su vez debe estar sancionada. En ese entendido la tipicidad debe ser comprendida como la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita por norma legal, atendiendo al Principio de Legalidad o Reserva de ley, como es el art. 162 de la Ley 2492, lo que se constituye en un imperativo del Derecho Administrativo Sancionador; por ello, no solo ha de ser necesaria la descripción de un hecho definido como ilícito, sino que además debe establecer claramente la sanción que ha de aplicarse a cada tipo de infracción impositiva, como es el caso de las RND citadas.

Que el art. 6 de la Ley 2492 establece que solo la Ley puede -entre otros- tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones; en ese mismo sentido, el art. 73 de la Ley N° 2341, establece que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. En consecuencia, para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal tiene que precisar ese hecho, señalando que el registro incorrecto (con errores) en el número de factura y el de autorización en los Libros de Compras y Ventas IVA en medio físico, y los libros presentados a través del Módulo DA Vinci LCV, constituye conducta sancionable.

Aclarándose que la aplicación de una norma en materia tributaria, es retroactiva únicamente cuando establece una sanción más beneficiosa al Sujeto Pasivo, y se aplica solo en lo referente a este aspecto, y no así en la descripción del tipo infractor, siendo aplicable la tipificación vigente a momento de sucedidos los hechos por los cuales se pretende sancionar.

II.- En cuanto al segundo punto de controversia, referido a que si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, equivocadamente considera que no existe normativa que sancione como

incumplimiento, los errores del contribuyente en el llenado de los documentos señalados.

Se advierte que los hechos imputados al Colegio Departamental de Contadores Cochabamba, por los periodos julio y noviembre de 2009, no se encuentran descritos en la norma legal, por lo que se advierte que no se estableció un tipo contraventor específico para los casos analizados, como establecen los arts. 6, Parágrafo I, Numeral 6 de la Ley N° 2492, y 73 de la ley N° 2341.

Que, los arts. 148 y 162.I de la Ley N° 2492, establecen que constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias o formales, tipificadas y sancionadas en el citado Código y demás disposiciones normativas tributarias, estando clasificados en contravenciones y delitos; asimismo, señala que quien de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el citado Código, disposiciones legales Tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa de 50 UFV a 5.000 UFV, debiendo establecerse la sanción para cada una de las conductas contraventoras en esos límites, mediante norma reglamentaria. Así también, el art. 40 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), faculta a la Administración Tributaria para que ésta pueda dictar normativa reglamentaria en la que contemple el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de deberes formales.

#### **V.2.- Fundamentación y motivación de la sentencia.**

Según lo antes señalado, para que exista un ilícito tributario es necesario que previamente exista el tipo considerando los principios tributarios de legalidad y tipicidad insertos en el art. 6.I.6 de la Ley 2492; es decir, que para que exista una infracción debe existir una norma que regule la conducta que se quiere reglamentar, o la obligación que se quiere establecer, no pudiendo imponer sanción por una conducta que no se encuentra normada como infracción.

Es así que 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 castiga el hecho que la información registrada contenga algún error en el llenado; interpretación acertadamente aplicada, puesto que la Administración Tributaria al sancionar al contribuyente producto de las actas de contravenciones emitidas por el incumplimiento del



deber formal de registro en Libro de Compras IVA, 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, por lo que no es evidente que exista una apreciación errada de la autoridad demandada en cuanto a la problemática planteada por la parte demandante.

Que sobre la retroactividad, efectivamente la Constitución Política del Estado en su art. 123, concordante con el art. 150 de la Ley 2492, dispone que las normas Tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al Sujeto Pasivo o tercero responsable, cosa que no ocurre en el presente caso, ya que el sub numeral 3.2 de la RND 10-0030-11 de 7 de Octubre de 2011, es una norma que no se encontraba vigente a momento de cometidas las presuntas contravenciones en los periodos fiscales de julio y noviembre de 2009, ya que en dichos periodos no existía el ilícito; en consecuencia, se evidencia que la Administración Tributaria sancionó incorrectamente al Sujeto Pasivo, cuando el registro incorrecto del número de autorización de las Facturas, así como el número de éstas, no se encontraban tipificadas como ilícito tributario, entonces la aplicación retroactiva de la norma es incongruente, ya que no beneficia al Sujeto Pasivo.

### V.3. Conclusiones.

Por las razones expuestas y las pretensiones de la demanda, se concluye que la autoridad demandada a momento de dictar la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, no incurrió en infracción de norma legal alguna; por lo que, corresponde declarar improbadamente la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la facultad conferida por los arts. 2.2 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, en única instancia declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1720/2014 de 23 de diciembre, emitida por esta Autoridad.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada a los fines dispuestos en la presente sentencia.

**Regístrese, notifíquese y archívese.**



*Mgs. Fidel Marcos Tenorio Rivas*  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Signature]*  
Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**Ante mí:**

*[Signature]*  
J. Tyrone Cuellar Sánchez  
SECRETARIO  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA**  
**SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA**

Nº 22/2016 Fecha: 10/03/16

Libro Tomas de Razón Nº 01/2016

*[Signature]*  
J. Tyrone Cuellar Sánchez  
SECRETARIO  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA