

11



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

12-05-17

SENTENCIA: 54/2017. 8:08
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 816/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 43 vta., planteada por la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0952/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 49 a 53, réplica de fs. 106 a 110, dúplica de fs. 117 a 188 vta., citación del tercero interesado mediante edictos, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que con Orden de Fiscalización 00100FE00086, investigó el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente 7 Sietes SRL Juegos y Café bajo la modalidad de fiscalización parcial, procedimiento en el que fueron labradas las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35838, 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por mal registro en el Libro de Ventas IVA de los periodos fiscales mayo y agosto de 2008; por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, aplicando en cada una de ellas, la multa de 1.500 UFV establecida en el numeral 3.2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07.

Agregó que posteriormente, el 25 de julio de 2012, se elaboró el Acta 42487 por haberse presentado fuera de plazo, la documentación solicitada por la Administración Tributaria, aplicando la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales, estipulada en el numeral 4.1. del Anexo A Consolidado de la citada RND 10-0037-07.

Como resultado del proceso de fiscalización, se emitió la Resolución Determinativa GDLP 00666/2012, en la que además de determinarse una deuda tributaria de 676.147 UFV por IVA, IT e IUE omitidos, más intereses y sanción por omisión de pago. Además, la multa de 18.000 UFV por incumplimiento de deberes formales determinado en once Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, la que fue parcialmente revocada con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0168/2013, motivando la impugnación

3

de la Administración Tributaria, habiéndose pronunciada la resolución jerárquica que dio origen al presente proceso, con la que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la deuda tributaria determinada y modificó la multa por incumplimiento de deberes formales de 18.000 UFV a 5.850 UFV, que había sido establecida en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 35838, 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señalando que el procedimiento fue desarrollado dentro de los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias y en el marco de la garantía del debido proceso, indicó que sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria modificó la multa por incumplimiento a deberes formales, señalando que ninguna resolución normativa establece como deber el llenado del Libro de Compras y Ventas sin errores, no existe tipo sancionatorio para la conducta cometidas por el contribuyente, ello en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 y confirmó la resolución de alzada, respecto de la reducción de las sanciones impuestas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación "35843, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 3583" (sic).

Consideró pertinente señalar que la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 en cumplimiento de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, cuyos arts. 46 y 47 regulan la forma de presentación del Libro de Ventas IVA y el Libro de Compras IVA, señalando que deberán registrarse diariamente, cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, con datos de cabecera, datos de las transacciones realizadas y datos finales totalizados mensualmente, a efectos de la determinación del débito fiscal IVA en el caso del Libro de Ventas y para el crédito fiscal en el del Libro de Compras IVA, lo que significa que existe normativa suficiente que tipifica el incumplimiento de deberes formales, referente al mal registro en el Libro de Compras y Ventas IVA, puesto que la mencionada norma, en los artículos citados.

Continuó su argumentación indicando que la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, resuelve en su art. 3, que los deberes formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables. Agregó que de la misma forma, el subnumeral 3.2. del numeral 3 del Anexo Consolidado, establece una sanción por incumplimiento al deber formal relacionado al registro en Libros de Compra y Venta IVA, de acuerdo a lo establecido en la norma específica, de 1.500 UFV para personas jurídicas, demostrándose que existe norma clara y específica que establece los datos que deben contener los libros de registros, por ello, lógicamente se refiere a que esos datos deben ser correctos y deben corresponder a los consignados en la nota fiscal original.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 816/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra
la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Finalmente señaló, que se presume la legalidad y buena fe en las actuaciones de la Administración Tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de marzo, emitida por la AGIT, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 000666/2012 de 3 de diciembre de 2012.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 49 a 53, señalando que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y que la demandante, por su enfoque pretende inducir en error a esta Sala Plena. Al efecto, señaló:

Que nuestra legislación en el art. 160-5 del CTB, establece cuáles son las contravenciones tributarias y, asimismo, los arts. 148 y 162-I de la misma norma legal. Asimismo, el art. 40 del Reglamento del CTB, aprobado con DS 27310, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas reglamentarias en las que contemple el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a deberes formales.

A partir de lo señalado, se emitió la RND 10-0016-07 cuyos arts. 46 y 47 establecen los libros de registro denominados Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, en los cuales se registrarán de forma cronológica las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; documentos de ajuste obtenidos en el periodo a declarar. Dicho registro debe realizarse diariamente aplicando el formato, según los Anexos 10 y 11, que debe - entre otros - contener los datos de las transacciones, como ser: a) día, mes y año; d) número de factura; e) número de autorización y, j) importe neto sujeto al IVA; totales parciales y generales.

Continuó señalando que la RND 10-0037-07, en su Anexo Consolidado de Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento para Contribuyentes del Régimen General, en el numeral 3, relacionado con los registros contables y obligatorios, subnumeral 3.2., que establece que el incumplimiento del deber formal de registrar en libros de compras y ventas IVA, es sancionado con una multa de 1.500 UFV para personas jurídicas, por periodo.

Agregó que para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el tipo, esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por ley, y por las cuales se aplique determinada sanción, de manera que la subsunción de la conducta jurídica accione la posibilidad de aplicar la norma que castigue el

quebrantamiento del orden jurídico, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad recogidos en el art. 6-I-6) del CTB.

En ese contexto, se advierte que la conducta del contribuyente, consistente en asignar datos erróneos en el número de factura, número de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor, total general de clientes y proveedores, no se enmarca en el tipo establecido en el subnumeral 3.2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, toda vez que dicha acción, constituye un error en el llenado de la información correspondiente a la factura y en ese entendido, la sanción impuesta no se ajusta a derecho, porque la conducta del sujeto pasivo, no se encontraba tipificada ni sancionada en el ordenamiento jurídico vigente a momento de incurrirse en la conducta, misma que fue recién tipificada a partir de la emisión de la RND 10.0030-11.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la Administración Tributaria controvierte la decisión de la autoridad demandada, en sentido de revocar la multa de 1.500 UFV por periodo fiscal, impuesta al contribuyente en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor por haber considerado que dicha conducta no se encuentra tipificada ni sancionada en el ordenamiento jurídico vigente.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver y, en el marco de la controversia planteada, y teniendo presente que en el proceso no existe nada que resolver respecto a la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, sino únicamente lo referido a las multas por incumplimiento de deberes formales, los antecedentes cumplidos en sede administrativa informan lo siguiente:

- i. Que es evidente que la Administración Tributaria, en ejecución de la Orden de Fiscalización 00100FE00086, investigó bajo la modalidad fiscalización parcial el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, procedimiento en el que solicitó la documentación detallada en el requerimiento F-4003 N° 00110906.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 816/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra
la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- ii. En el curso del procedimiento, la Administración Tributaria, el 23 de marzo de 2012, emitió las **Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35836 y 35843** por mal registro en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales mayo y agosto de 2008.

En la misma fecha, labró las **Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837**, por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales enero a agosto de 2008.

En cada una de las actas, aplico la multa de 1.500 UFV establecida en el numeral 3.2. del Anexo de la RND 10-0037-07.

Posteriormente, el 25 de julio de 2012, emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 42487 por la presentación parcial de la documentación requerida, aplicando una multa de 3.000 UFV, que es ajena al presente proceso.

- iii. Emitida la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/0388/2012 y posteriormente, la Resolución Determinativa GDLP N° 00666/2012, en las que se determinó un total de 18.000 UFV por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales.
- iv. Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, revocó parcialmente la resolución determinativa dejando sin efecto la deuda tributaria y la multa por omisión de pago. En cuanto a las multas por incumplimiento de deberes formales, modificó el importe de 1.500 UFV a 150 UFV, motivando que la Administración Tributaria planteara recurso jerárquico, que fue conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que con la resolución impugnada en el presente proceso, determinó revocar parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la deuda tributaria determinada y la sanción por omisión de pago.
- v. En cuanto a las multas por incumplimiento de deberes formales, en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor, concluyó que la conducta sancionada no se encontraba tipificada como deber formal y por ello, dejó sin efecto la multa impuesta.
- vi. La resolución jerárquica motivó que la Administración Tributaria presentara la acción contencioso-administrativa motivo de autos, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho

señalado por los arts. 781 y 354 .II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC).

- vii. El contribuyente fue citado por edictos en su condición de tercero interesado. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 130.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, ha quedado claramente establecido que la Administración Tributaria sancionó al contribuyente con multa de 1.500 UFV por periodo fiscal por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor y consideró aplicable a la conducta sancionada, la descripción contenida en los arts. 46 y 47 de la RND 10-0016-07.

Sobre las contravenciones tributarias, el art. 158 del CTB, señala que cuando el tercero responsable, un mandatario, representante, dependiente, administrador o encargado, incurriera en una contravención tributaria, sus representados serán responsables de las sanciones que correspondieran, previa comprobación, sin perjuicio del derecho de éstos a repetir contra aquellos. El art. 160 de la misma norma, señala las conductas que son consideradas contravenciones, entre ellas, el incumplimiento de otros deberes formales. Por su parte, el 162-I del CTB, señala que quien, de **cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias**, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Ahora bien, en el marco anterior, la Administración Tributaria emitió la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, Nuevo Sistema de Facturación, en cuyos arts. 46 y 47, estableció un nuevo sistema de registro denominado Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, estableciendo como deber formal: *registrar cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar y que respalden el débito y crédito fiscal IVA. Asimismo y para fines de información, el registro de los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.*

En el caso en estudio, es evidente que la conducta del contribuyente consistió en el **registro incorrecto** en los libros de compras y ventas IVA, porque en el registro efectuado existían errores numéricos en el total general, números de factura, número de identificación tributaria de la factura o nombre del proveedor, **en resumen errores materiales en el registro que efectivamente se había efectuado**, en cumplimiento del indicado deber formal, por ello, no es correcto el criterio de la entidad demandante y sí lo es, el de la autoridad demandada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

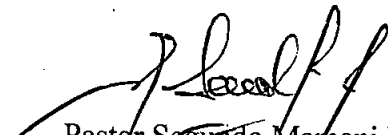
Exp. 816/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra
la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La razón constitucional y jurídica que sustenta lo anteriormente afirmado, descansa en que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado y que 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 con relación a que cualquier sanción debe fundarse en norma anterior al hecho punible conforme al mandato del artículo 116-II de la Constitución Política del Estado, se tiene que la tipicidad 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.

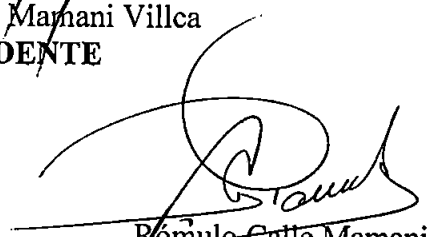
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620; falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 952/2013 1 de julio de 2013, con relación la decisión de revocar las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

No suscribe por emitir
voto disidente
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



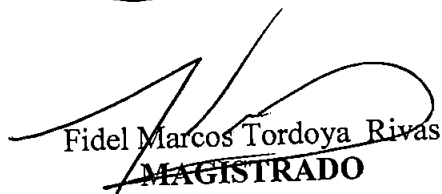
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



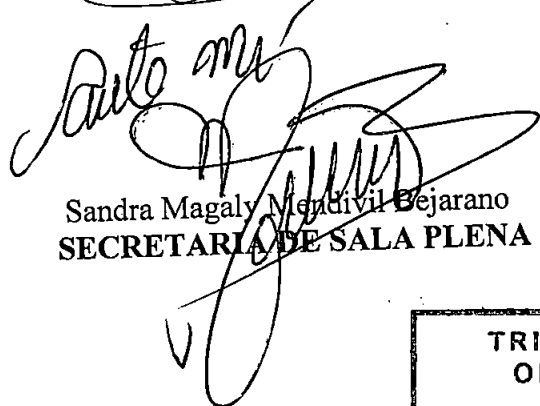
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA



Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: ...2017.....</p> <p>SENTENCIA Nº ...54..... FECHA 15 de febrero</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ...1/2017.....</p> <p><i>Dra Rita S. Nava Durán.</i></p> <p>VOTO DISIDENTE:</p>
--



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