



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

15-07-16
77:03

SENTENCIA: 193/2016.
FECHA: Sucre, 21 de abril de 2016.
EXPEDIENTE N°: 900/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA representada por Eliana Denisse Calderón Álvarez contra la AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 92 a 94; contestación de demanda de fs. 117 a 119; réplica de fs. 124 a 125; dúplica de fs. 129; antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO I (CONTENIDO DE LA DEMANDA): Que, la Aduana Nacional de Bolivia representada por Eliana Denisse Calderón Álvarez, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo dejar sin efecto la Resolución AGIT-RJ N° 0855/2012 de 25 de septiembre de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, bajo los siguientes argumentos:

1. Antecedentes

La Aduana Nacional de Bolivia refiere que mediante Resolución Sancionatoria N° 00113/2011 de 9 de marzo de 2011, la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, resuelve sancionar a la Aduana Nacional con la multa de 5.000 UFV (CINCO MIL 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por haber incurrido en el incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo fiscal enero de 2007, sanción que está establecida en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, que es notificada a la Aduana Nacional el 25 de octubre de 2011. La Aduana Nacional el 11 de noviembre de 2011, interpuso Recurso de Alzada, que confirma la Resolución Sancionatoria N° 00113/2011 de 9 de marzo, posteriormente interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0133/2012 de 22 de febrero, en la cual se había ofrecido como prueba ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria un CD conteniendo 1905 archivos con extensión DEC, solicitando a esa instancia se instruya al Servicio Nacional de Impuestos Nacionales la decodificación de la información inserta que correspondería a la presentación de la información tributaria requerida y toda vez que este extremo no fue considerado en Alzada, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0274/2012 de 7 de mayo, anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-

LPZ/RA N° 0133/2012 de 22 febrero, disponiendo se anulen actuados hasta el vicio más antiguo, reponiendo obrados hasta la citada Resolución de Alzada, inclusive a fin de que la Autoridad Regional Impugnación Tributaria emita nueva resolución que se pronuncie sobre sobre todas las cuestiones planteadas en el Recurso de Alzada conforme lo ha establecido en el inciso c) del parágrafo I art. 212 de la Ley 3092 (Título V de CTB).

Continua, argumentando que el 2 de julio de 2012, la Autoridad Regional Impugnación Tributaria emitió nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0565/2012, mediante la cual confirma la Resolución Sancionatoria N° 00113/2011 de 9 de marzo de 2011, consecuentemente manteniendo firme y subsistente la multa de 5.000 UFV. En este sentido la Aduana Nacional interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada, por considerar que la misma es parcializada en favor del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales siendo que para su emisión no habría considerado los argumentos citados por la Aduana Nacional respecto a los inconvenientes suscitados en el manejo del Software Da Vinci proporcionado por el Servicio Nacional de Impuestos Nacionales y que habría desconocido dichos fundamentos sin haber solicitado y/o realizado un peritaje técnico sobre el CD que contenía 1905 archivos con extensión DEC respecto al cumplimiento de la obligación tributaria, la cual habría violado la pertinencia y oportunidad de la prueba aportada conforme al principio de objetividad establecido en el art. 81 del Código Tributario Boliviano. Asimismo, en el Recurso Jerárquico la Aduana Nacional hace referencia a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que modifica la RND N° 10.00.7.07 emitida por el Servicio Nacional de Impuestos Nacionales, referente a la Gestión Tributaria y Contravenciones que en su parágrafo II, numeral 4.3.2 prevé la sanción de 450 UFV para el caso de personas jurídicas, por incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información por los agentes de información en el plazo establecido, señalando que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz no habría considerado en su resolución el art. 150 del Código Tributario Boliviano que prevé la retroactividad de las normas tributarias.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0855/2012 de 25 de septiembre, resuelve confirmar el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0565/2012 de 2 de julio, manteniendo firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV, sustentando la misma en que la Aduana Nacional no habría desvirtuado el incumplimiento al deber formal que se le atribuye al no haber presentado la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo fiscal de enero de 2007 y que con relación a la solicitud de aplicación de la retroactividad de la norma más favorable establecida en el art. 150 de la Ley N° 2492, señala que fue solicitada en única instancia siendo que no fue planteada dentro del Recurso de Alzada.

2. Fundamentación

La Aduana Nacional aduce que es cierto y evidente que dentro del proceso administrativo ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, no ha podido sustentar el cumplimiento al deber formal de presentar la información



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 900/2012. Contencioso Administrativo.- Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por el periodo fiscal enero de 2007.

3. Retroactividad

Argumenta, que se debe interpretar los alcances del principio irretroactividad de la Ley, que es considerado como un principio fundamental para garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos en un Estado de Derecho, en ese contexto, no es legalmente posible que una nueva Ley regule o sancione situaciones jurídicas del pasado que están consolidadas. La Constitución Política del Estado en el art. 123 reconoce el principio de irretroactividad, mismo que se ha incorporado al art. 150 de la Ley N° 2492, al prever: *"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, reconociendo de esta forma que las normas tributarias rigen únicamente en lo venidero y solamente en casos excepcionales pueden tener aplicación retroactiva"*. En este contexto y siendo que la Resolución Sancionatoria N° 00113/2011 de 9 de marzo, habría sido dictada en aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y concurriendo los elementos para que se efectivicen las salvedades al principio de irretroactividad previsto en art. 150 de la Ley N° 2492, que beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable y en consecuencia se aplique retroactivamente una norma, debe necesariamente existir una norma actual y posterior al hecho que sancione la misma conducta con una multa más leve que la anterior o la suprima en definitiva del ordenamiento jurídico. En el presente caso, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-2011 de 7 de octubre, cumpliría con el precepto señalado líneas arriba. Asimismo, precisa que el art. 150 de la Ley 2492 se constituye en una norma de carácter público, por tanto, de cumplimiento obligatorio, debiendo ser observada y aplicada de oficio, en forma inexcusable, por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria en su Resolución de Recurso de Alzada debió haberla aplicado siendo que es la norma más favorable para el sujeto pasivo en este caso la Aduana Nacional.

CONSIDERANDO II (CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN). Que, admitida la demanda por decreto de 30 de enero de 2013 (fs. 97) y corrida en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, ésta responde a la demanda negativamente (fs. 117 a 119), solicitando se declare la improbadada, con los siguientes fundamentos:

1. Contestación Negativa

La Autoridad General de Impugnación Tributaria refiere que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0855/2012 está correctamente motivada ante el evidente incumplimiento a deberes formales incurrido por la Aduana Nacional, en previsión del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, que establece que los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de informar

mediante el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, serán sancionados conforme el art. 162 de la Ley N° 2492 (CTB) y el numeral 4. 3 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-2004, que como deber formal textualmente señala: *“Entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información”*. Manifiesta también que con relación al fondo de la demanda sobre la aplicación de retroactividad, que nuestra legislación en el inciso e) del art. 198 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), señala que los recursos planteados deben contener: *“Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide”*, debiendo aclarar que el Recurso de Alzada planteado por la institución demandante fue presentado ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria el 14 de noviembre de 2011, cuando se encontraba en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-2011 de 7 de octubre, pudiendo haber solicitado en esa instancia y momento, la aplicación de la citada RND y no así en Recurso Jerárquico de 24 de julio de 2012, ya que el pronunciamiento sobre nuevos puntos de impugnación implicarían la resolución de los mismos en única instancia, sin previo pronunciamiento de la instancia de alzada y con la respectiva contestación por parte de la Administración Tributaria, debiendo considerarse además que ante la instancia jerárquica no puede repararse el planteamiento incompleto del Recurso de Alzada en cuanto a los agravios que podría haberle causado la Resolución Sancionatoria impugnada. Aspecto respaldado por la misma normativa, al señalar que las resoluciones tanto de alzada como jerárquico, son dictadas en previsión del numeral I del art. 211 del CTB (incorporado por el art. 1 de la Ley N° 3092), indicando textualmente *“Las resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”*; cita normativa que guarda relación jurídica con el párrafo I, inciso e) del art. 198 de la Ley N° 2492. Sobre el mismo tema la Sentencia Constitucional 1312/2003-R, de 9 de septiembre de 2003, claramente señala: *“...a fin de resolver la problemática planteada, resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia, que cobra relevancia en cualquier naturaleza de proceso, ello supone necesariamente que la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tala acusación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes posibilidad de defenderse...”*. La Autoridad General de Impugnación Tributaria refiere que el argumento de retroactividad de la norma más favorable establecida en el art. 150 de la Ley N° 2492, recién es expresado a momento de la interposición del Recurso Jerárquico. Si bien es cierto que la Ley N° 2492 (CTB) y la Constitución Política del Estado, reconocen la retroactividad de la norma, tampoco es menos cierto que la misma debió ser solicitada en forma expresa y precisa en el momento de interponer su Recurso de Alzada.

CONSIDERANDO III: Que, ejercido el derecho de réplica y dúplica de conformidad al art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 900/2012. Contencioso Administrativo.- Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que de la compulsula de los datos del proceso, se establece que el punto de controversia a ser resuelto es:

“Si ante el incumplimiento de la Aduana Nacional al deber formal de presentación electrónica, a través, del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, se le impuso la Resolución Sancionatoria N° 00113/2011 de 9 de marzo de 2011 (5.000 UFV), que fue dictada en aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005; la Autoridad General de Impugnación Tributaria debió aplicar el Principio de Retroactividad de conformidad a los arts. 123 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley N° 2492 (CTB), siendo que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, sanciona la misma conducta con una multa más leve y favorable para el sujeto pasivo o tercero responsable, como pide en este caso, de 450 UFV”.

Que una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, los argumentos y defensa formuladas por las partes, este Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Antes de ingresar al fondo de la problemática planteada, es menester referirnos a la Constitución Política del Estado como norma suprema del ordenamiento jurídico del Estado Plurinacional de Bolivia, que en su art. 123 establece *“La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”*. Ahora bien la Sentencia Constitucional Plurinacional 0567/2012 de 20 de julio, al referirse al proceso administrativo sancionador, indica que: *“...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia pena”*. Así como también la Jurisprudencia Constitucional prescrita en la Sentencia Constitucional N° 0125/2004-R de 27 de enero, ha establecido que el principio de irretroactividad de la Ley tiene dos excepciones: a) la primera, es la retroactividad de la Ley, que se da cuando la aplicación retroactiva de las leyes esta prevista por la propia norma constitucional y b) la segunda es la ultractividad de la Ley, que determina que las normas prevalezcan en el tiempo, pese a su derogatoria o abrogatoria.
2. De lo anteriormente citado, se puede advertir que el art. 123 de la Constitución Política del Estado establece de manera precisa la excepción a la irretroactividad de la norma, y que procede en materia

penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; este artículo está concordado con la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0567/2012 de 20 de julio, misma que establece que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, lo que significa que en el caso que nos ocupa la retroactividad procede sin mayor trámite, más aun, cuando la misma Sentencia Constitucional N° 0125/2004-R de 27 de enero, confirma esta procedencia siempre y cuando este prevista en la norma constitucional tal cual se demostró precedentemente.

3. En el caso de autos, se tiene que si bien la contravención tributaria nació en vigencia del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, que preveía la sanción de 5.000 UFV, por la contravención tributaria de incumplimiento al deber formal de presentación de la información del Software RC IVA (Da vinci) Agentes de Retención, por el periodo fiscal enero de 2007, conforme se señala en la Resolución Sancionatoria impugnada; empero la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, prevé una sanción más benigna para el contribuyente, y la misma responde precisamente a la aplicación del principio de retroactividad de la norma sancionatoria más favorable antes desarrollada, por cuanto dicha norma asintió ante la aplicación directa de la Constitución Política del Estado como norma suprema del Estado, conforme los arts. 123, 109 y 410 de la misma, y dado que la aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable (sustantiva, adjetiva o de ejecución), puede ser considerada como una garantía constitucional, y a la vez un derecho constitucional para el imputado o sancionado, la hipótesis formulada por la Administración Tributaria respecto a que no sería posible aplicar al caso concreto la RND 10-0030-11 de 7 de octubre, ya que ésta no hubiese sido invocada en el Recurso de Alzada, no significaría sino desconocer la vigencia con carácter de excepción, de la garantía de la aplicación de la norma penal o sancionatoria más favorable, cuando ésta prevea una sanción más benigna.
4. De lo precedentemente expuesto, hay que añadir que el art. 150 del Código Tributario boliviano, determina: *“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”*, de igual forma este artículo, si bien nos señala que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, empero establecen una excepción, la cual señala que la sanción debe ser más benigna cuando de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.
5. Ahora bien, es también evidente que se debe dar cumplimiento a la excepción al principio de irretroactividad de la norma, previsto en el artículo 123 de la Constitución Política del Estado, y en materia tributaria cuando beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable, conforme establece el art. 150 de la Ley N° 2492 (CTb) y considerando que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 900/2012. Contencioso Administrativo.- Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

0037-07 de 14 de diciembre de 2007, fue modificada por Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por la propia Administración Tributaria, determinando modificaciones y complementaciones a los deberes formales y las sanciones a su incumplimiento, estableciendo en el punto 4.9, la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento al deber formal de entregar información a través del módulo Da Vinci RC-IVA para personas jurídicas, sanción que resulta más benigna frente a la establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, y por consiguiente en resguardo del principio de favorabilidad, debe aplicarse dicha normativa por ser más beneficiosa para el sujeto pasivo, conforme dispone el artículo 150 del Código Tributario boliviano, que señala expresamente: *“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”*; disposición legal concordante con el art. 123 de la CPE; consiguientemente, corresponde en ésta única instancia, modificar la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria N° 00119/2011 de 9 de marzo de 2011, de 5.000 UFV a 3.000 UFV.

6. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye en el presente caso que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0855/2012 de 25 de septiembre de 2012, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, denegó de manera correcta la solicitud de aplicar la sanción de 450 UFV contemplada en la RND N° 10-0030-11 en su Parágrafo II, Numeral 4.3.2; toda vez que ésta se encuentra prevista para el cumplimiento extemporáneo del deber formal de presentación de toda la información por los Agentes de Información; empero, sí correspondía aplicar la normativa tributaria más beneficiosa para el contribuyente, en relación a la disminución de la sanción de 5000 UFV's a 3000 UFV's establecido para la figura de incumplimiento del deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención, por el período fiscal fiscalizado, conforme establecen los artículos 4 y 5 de la RND N° 10-0029-05; motivo por el cual, corresponde denegar la pretensión del actor, contenida en la demanda cursante de fs. 101 a 103 de obrados, en virtud de los hechos, confirmando la resolución impugnada con la modificación establecida por el sub numeral 4.9, par. II del art. 1 de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que disminuye la multa de 5000 UFV a 3000 UFV.


POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara IMPROBADA la demanda, y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0855/2012 de 25 de septiembre de 2012, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria,

debiendo tenerse presente la modificación establecida por la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, art. 1. II, sub numeral 4.9, que deberá aplicarse al momento de ejecutar la presente resolución; o la normativa más favorable si sobreviniere.

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 Bornies Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

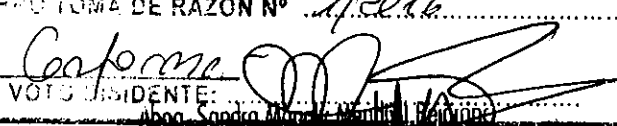

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
GRAN JURISDICCION JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTION: 2016.....
SENTENCIA N° 193. FECHA de 21 de octubre de 2016.
PRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016


VOTO DISIDENTE: Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano

SECRETARIA DE SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA