

22-06-17 3:11

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 

242/2017.

FECHA:

Sucre, 18 de abril de 2017.

**EXPEDIENTE:** 

1116/2013.

**PROCESO:** 

Contencioso Administrativo.

**PARTES:** 

Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de

Impuestos Nacionales contra la Autoridad

General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR:

Calle Williams of the A

Jorge Isaac von Borries Méndez.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 14 interpuesta por Grover Castelo Miranda, Gerente Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, la contestación a la demanda de fs. 20 a 22, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

#### I. 1. ANTECEDENTES DE HECHO DE LA DEMANDA.

El Servicio de Impuestos Nacionales a través de la Gerencia Distrital de Chuquisaca emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional de 03 de diciembre de 2012, al contribuyente Inversiones JANA S.A., por no registrar notas fiscales en su libro de Ventas IVA conforme a normativa específica, contravención tipificada en el numeral 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.04 de 14 de diciembre de 2007 y el inc. b) del punto 2 parágrafo II del art. 46 de la Resolución Normativa de directorio Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, la sanción aplicada por el incumplimiento a deber formal, con UFVs. 1.500., notificado al contribuyente el 05 de diciembre de 2012, estableciendo un plazo de pruebas de descargo de 20 días. Que en fecha 26 de diciembre de 2012, es decir fuera del plazo, el contribuyente presentó nota de descargo, la cual fue considerada insuficiente para desvirtuar la contravención atribuida por su presentación extemporánea.

Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria Nº 18-00008-13 de 7 de enero de 2013 en el que se impone la multa de UFVs. 1.500., misma que fue sujeta a impugnación emitiéndose la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0151/2013 de 3 de junio de 2013 que Revocó totalmente la Resolución Sancionatoria Nº 18-00008-13, contra la que se interpone el Recurso Jerárquico, instancia que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/2013.

#### I.2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA.

Señala que la decisión asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria es incorrecta, toda vez que la contravención por la que fue sancionado el contribuyente en la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13, se encuentra debidamente contemplado por normativa tributaria, es decir sí existe el "tipo" contravencional, figura a la cual se ajustó la conducta del contribuyente, que lo que se aplica es la tipificación abierta

adoptada por nuestro sistema tributario, conforme el núm. 5 del art. 160 de la Ley N° 2492, el cual establece que el incumplimiento a deberes formales constituyen contravenciones tributarias, sancionados con una multa que irá desde cincuenta (50) Unidades de Fomento de la Vivienda a cinco mil (5.000) Unidades de Fomento de la Vivienda así lo prevé el art. 162 de la Ley N° 2492, concordante con el parágrafo I del art. 40 del DS 27310.

Que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00037-07, establece en su anexo a) 3.2, que quien no registre los Libros de Compras y Venta IVA de acuerdo a norma específica será sancionado con una multa de 1.500 UFVs, que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 en su art. 46 parágrafo II punto 2 inc. b) establece que el llenado del Libro de Ventas IVA respecto a las facturas correspondientes, debe efectuárselo consignando el número de identificación tributaria o documento de identidad del comprador, normativa esta que tipifica el deber formal de registro del Libro de Ventas IVA, y que los libros tanto de compras como de ventas IVA deben contener la información correcta y necesaria que permitan a la AT ejercer sus facultades de fiscalización y control de tributos y que el incumplimiento a deber formal por el cual fue sancionado el contribuyente se encuentra debidamente previsto por la normativa tributaria no siendo evidente la falta de tipicidad alegada en la Resolución de Recurso Jerárquico.

## I.3. PETITORIO.

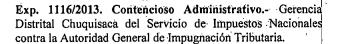
Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa, consiguientemente se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/2013 de 27 de agosto de 2013, que confirmó la revocatoria dispuesta en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 151/2013, en consecuencia se mantenga firme la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13 de 7 de enero de 2013.

# II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 20 a 22, señalando lo siguiente:

Que para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el "tipo" (de contravención), que refiere a posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero que se adecuen a una determinada sanción, que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad, recogidos en el numeral 6 parágrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492.

Que el registro erróneo del Numero de Autorización no está tipificado como incumplimiento de un deber formal, que los hechos imputados al sujeto pasivo, no se encuentran descritos en norma legal, no estableciéndose un tipo contraventor específico como lo establece el numeral 6 del art. 6 de la Ley 2492 y el art. 73 de la Ley 2341, no siendo viable la sanción impuesta





Órgano Judicial

por esta causa. Por último señala que, la tipicidad es abierta cuando falta una descripción para completar el "tipo", de modo que en la práctica resultaría imposible la diferenciación del comportamiento prohibido y del permitido con la sola ayuda del texto legal, que el "tipo" de contravención, ha de contener todos los elementos que contribuyen a determinar el contenido de la contravención, que Inversiones JANA SA., no infringió las previsiones de las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0016-07 y 10-0037-07.

#### II.1 PETITORIO.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda Contencioso Administrativo interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/2013, de 27 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1012AISC00031 de 3 de diciembre de 2012, notificado al representante legal de INVERSIONES JANA SA., el 5 de diciembre de 2012, por haber registrado incorrectamente las notas fiscales en el Libro de Ventas IVA, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento a Deber Formal según los arts. 160 y 162 del Código Tributario Boliviano, sujeta a sanción establecida en punto 3.2 para personas jurídicas del Anexo A) consolidado al art. 4 de RND N° 10-00037-07 con 1.500 UFVs., por periodo, cursante a fs. 2 del anexo 2.

Nota de descargo de Inversiones JANA SA., de 26 de diciembre de 2012, por el que señala: "con respecto al primer Auto Inicial del periodo marzo, hago la presentación de la boleta 1000 con N° de orden 1034484506 con importe de Bs 2495 por concepto de IDF mal registrado de libros en el mismo periodo observado, habiendo sigo ya cancelada una multa por esta contravención de acuerdo a normativa vigente, no puede cancelar por una misma IDF. Al segundo Auto Inicial del periodo septiembre 2008, puede ocurrir que exista algún error por parte del SIN ya que a partir de ese periodo la Eª Sº San Antonio en vigencia con un sistema de computarización para las ventas por lo que estamos seguros no pudo haber existido un mal registro en los libros de ventas del periodo", cursante a fs. 5 del anexo 2.

Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13 de 7 de enero de 2013, notificada a INVERSIONES JANA SA., el 17 de enero de 2013, que resolvió sancionar al sujeto pasivo con 1.500 UFVs., cursante de fs. 15 a 16 del anexo 2.

Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0151/2013 de 3 de junio de 2013, el cual dispone Revocar Totalmente la Resolución Sancionatoria



N° 18-000008-13, cursante de fs.86 a 90 del anexo 1, contra la que interpone Recurso Jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/2013, de 27 de agosto de 2013, que resuelve Confirmar la Resolución de Recurso de Alzada mencionada, cursante de fs. 2 a 8 del expediente.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 35, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Código de Procedimiento Civil, se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 49 a 50, dúplica a fs. 61 del expediente y respuesta del tercero interesado Inversiones JANA SA., cursante de fs. 55 a 56 del expediente, el mismo que fue observado mediante providencia cursante a fs. 66, no habiendo sido subsanado, por lo que no corresponde su consideración.

Concluido el trámite se decretó a fs. 66, "autos para sentencia".

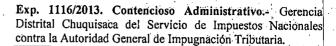
# IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Al respecto, la controversia radica en establecer si el procedimiento llevado por la Administración Tributaria se respetó los principios de legalidad y tipicidad al sancionar a Inversiones JANA SA., con la multa de 1.500 UFVs, por el mal registro o llenado de la factura en el Libro de Ventas IVA de marzo de 2008.

Identificada la controversia, corresponde ingresar al control de legalidad para verificar la correcta aplicación de la ley en la Resolución Jerárquica impugnada, y siendo que las pretensiones de la demanda están relacionadas a la tipicidad de la conducta emergente del debido proceso, corresponde partir del siguiente marco normativo:

La Constitución Política del Estado, en su art. 14 núm. V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109. I de la Constitución Política del Estado dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115 y 117. I de la Constitución, garantizan el derecho al debido proceso, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30 núm. 12 de la Ley 025 del Órgano Judicial, que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar (...)". Por su parte, el art. 68. núm. 6 del Código Tributario boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso, derecho que debe ser aplicado por todos los ciudadanos del Estado Plurinacional de Bolivia.

Ahora bien Respecto a la tipicidad, el parágrafo I num. 6 del artículo 6 de la Ley 2492, dispone: Solo la Ley puede: "Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones", norma que se





encuentra en concordancia con lo señalado en la Ley 1340 en su artículo 4 numeral 4, en clara expresión del principio de legalidad que rige la actuación de la Administración Tributaria (las negrillas son nuestras).

Por su parte con relación al principio de tipicidad la Ley 2492 señala: "ARTICULO 148" (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos".

De la norma expuesta, en el caso de autos, se tiene, que la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria Nº 18-000008-13, que en sus vistos y considerando indica: "que el contribuyente, en el periodo fiscal MARZO de 2008, ha registrado incorrectamente las Notas Fiscales en el Libro de Ventas IVA, contraviniendo con lo dispuesto en el inc. b) del punto 2, parágrafo II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, vigente a la fecha del hecho generador. Que, al constituir este hecho incumplimiento a deber formal, establecido en el Titulo IV, Capitulo II, Artículos 160 y 162 de la Ley N° 2492, concordante con el parágrafo I del Art. 40 del D.S. 27310, (..), sancionado con 1.500 UFVs en sujeción a lo dispuesto en numeral 3, punto 3.2. del Anexo A) Consolidado al Art 4, de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07, para personas jurídicas", ahora bien teniendo en cuenta que la norma aplicable es aquella que se encontraba vigente el momento de ocurrido el hecho, en especial cuando se va a sancionar; es decir en materia de ilícitos tributarios, debe existir norma expresa para poder aplicar la sanción.

De lo señalado, la Administración Tributaria sancionó a Inversiones JANA SA., por el incumplimiento a deber formal señalado por las Resoluciones Normativas de Directorio Nº 10-0016-07 y 10-0037-07, en razón de que se había registrado incorrectamente las notas fiscales de marzo de 2008 en el Libro de Ventas IVA de la entidad. Sobre el particular, corresponde precisar que el art. 46 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, establece un libro de registro "Libro de Ventas IVA" en el que los sujetos pasivos deben registrar de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar, que deber realizarse diariamente aplicando el formato, según el anexo 10, que debe contener 2) datos de las transacciones, como ser: b) número de identificación tributaria, o número de documento de identificación del comprador. Asimismo la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 en su art. 4 numeral 3 del anexo A) Consolidado, detalla los deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios, subnumeral 3.2 incumplimiento del deber formal de Registro en Libros de compras y Ventas IVA según lo establecido en norma. específica sancionado con UFVs 1.500 para personas jurídicas, por periodo fiscal; advirtiéndose que no refiere en ninguna de sus partes respecto a los errores que podrían consignarse por un descuido atribuible al ser humano y a consecuencia de ello puedan ser sujetos a una sanción o multa.

En ese contexto, de la lectura de la norma con la que se sustenta la aplicación de la multa, se tiene que no existe previsión expresa que sancione con multa el error humano al llenar (registrar) los datos tanto en



el Libro de Ventas IVA como en el Libro de Compras IVA, motivo por el cual, se considera también, que no existe tipicidad (tipo contravencional) de la conducta descrita en la Resolución Sancionatoria Nº 18-00008-13 de 7 de enero de 2013 "registro incorrecto de la nota fiscal marzo de 2008 en el Libro de Ventas IVA", consiguientemente, la Administración Tributaria, vulneró el alcance del principio de tipicidad del art. 148 del Código Tributario, pues dicha conducta no ha sido tipificada como contravención tributaria, por consiguiente no puede ser sujeto a determinarse incumplimiento de deberes formales a la empresa Inversiones JANA SA.

Por último, resulta necesario aclarar, que, en materia de procedimiento sancionatorio, el artículo 162 del Código Tributario promulgado con Ley 2492, señala: I. "El que 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".

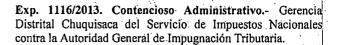
De la norma anterior se extrae claramente, que, las contravenciones tributarias deben ser establecidas tanto en el Código Tributario como en disposiciones legales tributarias y en otras disposiciones reglamentarias y que la gradación de la sanción que va en un rango de 50 a 5.000 UFV's, también debe ser establecida en norma expresa en la que se considere cada una de las conductas contraventoras como señala claramente el artículo 40-I del Decreto Supremo 27310, cuando faculta a las Administraciones Tributarias a dictar resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a los deberes formales, los cuales en el presente caso las Resoluciones Normativas de Directorio 10-0016-07 y 10-0037-07, sobre el cual respalda su actuar la AT, no contemplan como sanción el registro con error en el libro de Ventas IVA.

En ese contexto resulta menester puntualizar, que, los principios que inspiran al Derecho Administrativo Sancionador devienen del Derecho Penal, por este motivo los principios constitucionales que rigen en materia penal se aplican en el procedimiento sancionador de la Administración Pública, pues la facultad punitiva del Estado se desdobla en dos manifestaciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. En este marco, rigen entre otros los principios de legalidad y tipicidad. De donde la legalidad recoge el aforismo jurídico "nullum pena sine lege", el de tipicidad se expresa en la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita en una norma legal.

En consecuencia, no es evidente la infracción de las normas y Resoluciones Normativas de Directorio acusadas en la demanda, por lo que no corresponde deferir la pretensión de la entidad demandante.

## VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante no son consistentes y no





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT aplicó de manera correcta la norma tributaria vigente en previsión del art. 8 y 148 del Código Tributario Boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 12 a 14, interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca 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 Nº 1584/2013, de 27 de agosto de 2013.

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

Registrese, notifiquese y archivese.

Pastor Segundo Mamani Villo

PRESIDENTE

Jorge Isaae von Borries Méndez

DE CANO

Romulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Campero Segovia

.GISTRADO

MAGISTRADA

Miguel Hurtado Zamorano Gonzal

**MAGISTRAD** 

Rita Susana Nava Durán

Norka Natalia Men do Guzmán

MAGKS

Maritza Syntura Juaniquina

**VIAGISTRADA** 

l Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Meaduil Bejarano Sandra Magaly

SECRETARIA DE SALA PLENA

## TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA

GESTIÓN: COLT SENTENCIA Nº 242 FECHA 18 de abril LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017

Lon forme ; (

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano Sègretaria de Sala Sala Plena TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA