



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

30-10-17
8136

SALA PLENA

SENTENCIA: 268/2017.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE: 1169/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Jorge Isaac von Borries Méndez.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 26 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre (fs. 4 a 13), el memorial de contestación de fs. 37 a 40, la réplica de fojas 83 a 84, la dúplica de fs. 83, el decreto de autos de fs. 84; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que, la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en merito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0524-13, de 30 de octubre, se apersona interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Que la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 2912OVI00140 de 6 de noviembre de 2012, notificada el 13 de noviembre de 2012 al contribuyente Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), inició la verificación de hechos relacionados con el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente al periodo fiscal agosto de 2008, en la que se hizo conocer al sujeto pasivo, sobre el inicio de un procedimiento de determinación.

Que la Determinación fue realizada sobre base cierta, sustentada en la documentación presentada por el contribuyente ante la Administración Tributaria e información obtenida de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT), estableciendo que el contribuyente descargó las facturas observadas por el periodo fiscal agosto/2009, estableciéndose solo indicios de Incumplimiento de Deberes Formales, girándose la Vista de Cargo N° 32-0352-2012 de 23 de noviembre, dándose a conocer una deuda de UFV 450,- por concepto de multa por Incumplimiento de Deberes Formales.

El 31 de diciembre de 2012 se notificó al contribuyente YPFB, mediante cédula, con la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012, que dispuso

sancionarle con el equivalente de UFV 450,- por concepto de multa por Incumplimiento de Deberes Formales por el periodo fiscal agosto/2008.

El 18 de enero de 2012, YPFB, recurrió de alzada en contra de la señalada resolución determinativa, emitiéndose en respuesta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0522/2013, que confirmó la resolución determinativa impugnada. Contra la resolución de alzada, YPFB interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 que dispuso revocar totalmente la resolución de alzada, dejando sin efecto la multa de UFV 450,-

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Vulneración del derecho al debido proceso en su elemento congruencia al emitir un fallo *extra petita* en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013.

Luego de transcribir el numeral xix de la Resolución impugnada, señala que la AGIT resolvió respecto a un argumento no impugnado por el recurrente, pues YPFB solicitó la revocatoria total de la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012, fundamentando: **1)** La AT no efectuó una debida revisión y análisis del Libro de Compras y Ventas IVA de YPFB correspondiente al periodo fiscal agosto 2008, en el que se consigna los montos de las ventas y compras de las facturas observadas por el SIN. **2)** Impuestos Nacionales no comunicó irregularidades en el envío de del Libro de Compras y Ventas IVA. **3)** YPFB no se encuentra inmersa en la contravención contenida en el art. 50 de la RND N° 10-0016-07, porque cumplió con el registro correcto de la información de sus ventas facturadas para su posterior envío a través del sistema Da Vinci-LCV. **4)** La sanción establecida en la resolución determinativa cuestionada, ya fue impuesta en una anterior fiscalización; en consecuencia, al haber ingresado la AGIT a considerar un punto no impugnado por el recurrente (no consigna cual), constituye un fallo *extra petita*, vulnerando el debido proceso en su elemento congruencia, además del derecho a la defensa de la AT, toda vez que no pudo responder a los argumentos no impugnados por el contribuyente.

Cita respecto al principio de congruencia las SSCC 1916/2012 de 12 de octubre, 2016/2010-R de 9 de noviembre, 0486/2010-R de 5 de julio; además de las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0801/2012 de 10 de septiembre, AGIT-RJ 1003/2012 de 15 de octubre, AGIT-RJ 920/2012 de 08 de octubre.

I.2.2.- La AGIT no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la Administración Tributaria tiene la facultad de sancionar con multas más benignas en aplicación de normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito tributario.

Señala que la AGIT revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012, porque consideró que la Administración Tributaria sancionó al contribuyente YPFB, con una sanción dispuesta por una normativa posterior a la materialización del incumplimiento al deber formal, sin embargo no consideró que la determinación de esta sanción, tiene respaldo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1169/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

en aplicación de la retroactividad de la sanción más benigna establecida en el art. 150 de la Ley 2492, toda vez que el incumplimiento al deber formal incurrido por el contribuyente en el presente caso, se materializó en el periodo fiscal agosto/2008, es decir, el contribuyente no detalló las facturas N° 16490 y 16990 en la información del Libro de Ventas IVA a través del módulo Da Vinci - LCV, por lo que correspondía que la AT, sancione al contribuyente con lo dispuesto en el sub numeral 4.2 del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037.07, con una multa de UFV 500,- sin embargo, en aplicación del art. 150 de la Ley 2492, la AT resolvió sancionar al contribuyente con el sub numeral 4.2.2 del numeral 4 de la RND N° 10.0030.11 con una sanción de UFV 450,- es decir una sanción más benigna, extremo que la AGIT no valoró en la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, por providencia de fojas 32, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 16 de abril de 2014 como consta a fojas 52, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fojas 53 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 68, su arrimo al expediente.

Asimismo, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 37 a 40, fue providenciado a fs. 68, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada

3

en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que los argumentos expuestos en la demanda contenciosa administrativa, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, máxime si en el primer punto de la misma referido al fallo *ultra petita*, no señala con exactitud, de qué forma la AGIT emitió una resolución de esa naturaleza, no siendo clara su pretensión, limitándose a realizar transcripciones ampulosas de precedentes administrativos y constitucionales sobre el principio de congruencia, sin considerar que toda demanda debe ser clara, sistemática, ordenada y con buena redacción, por lo que considera que este Tribunal, no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante de manera oficiosa.

Con relación a la contravención de la presentación de toda la información de los Libros de Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV y de la tipificación de la conducta, la instancia jerárquica advirtió que la Administración Tributaria, sancionó a YPFB, por la contravención antes señalada; en ese contexto –manifiesta- que de conformidad con el art. 64 de la Ley 2492, la Administración Tributaria tiene la facultad de dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, por lo que emitió la RND N° 10-0016-07, de 18 de mayo, que reglamenta la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, además de los registros que deben llevar los sujetos pasivos, en cuyo marco se desarrolló el nuevo sistema de facturación (NSF-07). Asimismo, el 7 de octubre de 2011, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0030-11, que entró en vigencia a partir de su publicación, con excepción del art. 2 que incorpora el art. 28 a la RND N° 10.0037-07, que entró en vigencia el 1 de enero de 2012, misma que modifica e incluye deberes formales relacionados con el deber de información, como es el deber formal de presentación de toda la información de los Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, el plazo establecido por periodo fiscal, cuyo sub numeral 4.2.2, numeral 4, establece la sanción para personas jurídicas de UFV 450,-

Bajo ese marco, la Administración Tributaria, estableció la tipificación y la sanción de la conducta asumida por YPFB, sin considerar que el art. 50 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo aplicado, establece el formato del Libro de Compras y Ventas IVA – Da Vinci, con los respectivos campos en los que debe ser presentada la información, sin que se tipifique la conducta que fue atribuida al sujeto pasivo, además de aplicar una sanción que se encuentra establecida en la RND N° 10-0030-11, que entró en vigencia el 7 de octubre de 2011, posterior a la supuesta contravención del periodo agosto/2008, pretendiendo la aplicación de una sanción de forma retroactiva a una conducta que no estaba tipificada, siendo que por los principios de legalidad y tipicidad, las sanciones solo pueden ser impuestas cuando hayan sido previstas expresamente en la ley o disposiciones reglamentarias, por lo que no corresponde aplicar sanciones a conductas que no fueron tipificadas expresamente como contravenciones o ilícitos tributarios conforme lo previsto en el numeral 6 del párrafo I del art. 6 y art. 148 de la Ley 2492, toda vez que, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 150 de la citada norma, concordante con el art. 123 de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1169/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Constitución Política del Estado, las normas no tienen carácter retroactivo, salvo las excepciones que no son aplicables al caso.

En consecuencia, al haber evidenciado que la sanción impuesta por la Administración Tributaria en contra de YPFB, no se ajusta a derecho, incumpliendo el principio de legalidad establecido en el numeral 6, párrafo I del art. 6 y art. 148 de la Ley 2492, resulta inaplicable en el presente caso, el sub numeral 4.2.2, numeral 4 de la RND N° 10-0030-11, en virtud del principio de irretroactividad de la ley, por lo que correspondía a la instancia jerárquica, revocar la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012, y dejar sin efecto la multa de UFV 450,- impuesta en aplicación de la mencionada normativa; reiterando que la resolución Jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos los fundamentos de la resolución impugnada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 77 a 79, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fojas 80, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica que fue presentada a fs. 83 y no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" a fs. 84.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29

de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Mediante orden de Verificación N° 2912OVI00140 de 6 de noviembre (fs. 3 a 4, anexo I), se dio inicio a la Verificación de transacciones, hechos y/o elementos específicos, relacionados con el Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondiente al periodo agosto/2008.

Que el proceso de determinación fue realizado sobre base cierta sustentado en la documentación presentada por el contribuyente ante la Administración Tributaria, estableciéndose indicios de Incumplimiento de Deberes Formales y girándose la Vista de Cargo N° 32-0352-2012, dándose a conocer una deuda de UFV 450,- equivalentes a Bs. 807,- por concepto de Incumplimiento de Deberes Formales, correspondiente al periodo agosto/2008.

III.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre que resolvió además de declarar la inexistencia de Deuda Tributaria del Contribuyente Yacimientos Petrolíferos Bolivianos; sancionarle con una multa de UFV 450,- de conformidad al sub numeral 4.2.2., del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10.0030-11, por concepto de multa por Incumplimiento de Deberes Formales del periodo fiscal agosto/2008.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por Yacimientos Petrolíferos Bolivianos, de acuerdo con el memorial de fs. 20 a 22 del Anexo I, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril (fs. 66 a 73, Anexo I), disponiendo confirmar la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, manteniendo en consecuencia, firme y subsistente, la multa de UFV 450,- por el incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información por el módulo Da Vinci - LCV del periodo agosto/2008, de acuerdo a lo establecido en el art. 4, sub numeral 4.2.2 del Anexo Consolidado de la RND 10-0030-11.

III.4.- En virtud de lo anterior, Yacimientos Petrolíferos Bolivianos, por memorial de fs. 79 a 81 del Anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre (fs. 128 a 137, Anexo I), que decidió revocar totalmente la resolución de alzada, revocando en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1169/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

consecuencia la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa de UFV 450,- conforme al inc. a) del párrafo I del art. 212 de la Ley N° 3092.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, vulneró el derecho al debido proceso en su elemento congruencia al emitir un fallo *extra petita*. **2)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la Administración Tributaria, tiene la facultad de sancionar con multas más benignas, en aplicación de normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1.- Análisis y fundamentación.

V.1.1.- La entidad demandante alega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, habría vulnerado el derecho al debido proceso en su elemento congruencia, al emitir un fallo *extra petita* en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 16062013.

Al respecto, de la lectura del memorial de demanda se evidencia que de manera por demás escueta, el demandante argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ingresó a considerar un argumento que no fue impugnado por el recurrente, señalando de manera puntual, los agravios que expuso YPFB, en base a los cuales solicitó la revocatoria de la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012, reiterando posteriormente que, al haberse manifestado la autoridad jerárquica respecto a un aspecto que no fue impugnado por el recurrente, constituye la resolución jerárquica que ahora impugna, un fallo *extra petita*, que vulnera su derecho al debido proceso en su elemento de congruencia, además del derecho a la defensa, en el entendido que la Administración Tributaria, no pudo responder a los argumentos no impugnados por el contribuyente.

Ahora bien, la institución demandante, si bien detalla cuáles son los puntos que fueron reclamados por el sujeto pasivo, YPFB en este caso, no hace mención en absoluto de cuál hubiera sido el aspecto analizado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que no fue reclamado por YPFB en alzada y que tornaría la resolución de recurso jerárquico en *extra petita*.

A lo manifestado corresponde aclarar, que es el demandante, que es precisamente quien acusa, quien tiene la carga de probar su acusación. En el caso de autos, el demandante se limita a señalar sin mayor

argumento, que la resolución jerárquica resulta ser un fallo *extra petita*, sin indicar de manera clara las razones de su afirmación, limitándose a hacer una extensa copia de Sentencias Constitucionales y Resoluciones de Recursos Jerárquicos, relacionados con el principio de congruencia, sin señalar siquiera cual la normativa jurídica vulnerada, menos aún fundamentación que sustente su afirmación, debiendo tener presente el demandante que al juzgador no le está permitido suponer, inferir o deducir acerca de las pretensiones del actor que es a quien corresponde la carga argumentativa.

En ese sentido, este Supremo Tribunal de Justicia se ha expresado a través de la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, entre otras, manifestando: *“Consecuentemente, en el caso concreto, a este Tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante (...) lo contrario significaría ir contra los principios de imparcialidad e igualdad de las partes en proceso; tampoco puede existir un proceso de oficio siendo su fundamento la iniciativa, siendo esta de carácter personal del demandante, quien debe reclamar el derecho que cree tener (carga de argumentación y expresión de agravios causados por la determinación) y haya sido vulnerado en la resolución jerárquica; no pudiendo el Tribunal suplir dicha omisión, hecho que le corresponde al actor, siendo únicamente deber del Órgano jurisdiccional pronunciarse de manera imparcial sobre la petición expresada en la demanda.”*

Por los motivos expuestos, este Tribunal Supremo de Justicia se halla impedido de ingresar en mayores consideraciones de orden legal, respecto de la vulneración acusada.

V.1.2.- Respecto a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la Administración Tributaria tiene la facultad de sancionar con multas más benignas, en aplicación a normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito tributario, se tiene:

La Administración Tributaria, mediante Orden de Verificación N° 2910VI00140 de 06 de noviembre, dio inicio al proceso de verificación de ciertas transacciones, hechos y/o elementos específicos relacionados con el Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), correspondiente al periodo fiscal agosto/2008.

Producto de ello, el procedimiento de Determinación fue realizado sobre base cierta sustentada en la documentación presentada por el contribuyente ante la Administración Tributaria, información de los proveedores e información obtenida de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT), estableciendo que el contribuyente descargó las facturas observadas por el periodo fiscal agosto/2008, determinando sólo indicios de Incumplimiento de Deberes Formales, girándose Vista de Cargo N° 32-0350-2012, que fijó una deuda de UFV 450,- por concepto de multa por Incumplimiento de Deberes Formales, correspondiente al periodo fiscal agosto/2008.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1169/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Posteriormente, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, que concluyó señalando que el contribuyente YPFB, realizó el envío incompleto de la información a través del Software Da Vinci – LCV, toda vez que las notas fiscales N° 16490 y 16990, no se encontraban detalladas en el libro de ventas IVA (magnético), incumpliendo la RND 10-0030-11; resolviendo en mérito a lo expresado, declarar la inexistencia de deuda tributaria del contribuyente YPFB, y por otro lado, sancionarle con la multa de UFV 450,- de conformidad al sub numeral 4.2.2 del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10.0030-11, por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales del periodo fiscal agosto/2008.

Recurrida en alzada la Resolución Determinativa N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la misma en su totalidad mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril, manteniendo la multa impuesta de UFV 450,- empero esta última fue revocada totalmente por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, bajo el argumento que la sanción impuesta por la Administración Tributaria en contra de YPFB; no se ajustaba a derecho, incumpliendo el principio de legalidad establecido en el numeral 6, párrafo I, del art. 6 y art. 148 de la Ley 2492, en el entendido que la conducta fue tipificada y sancionada por el ordenamiento jurídico vigente en el momento de ocurrida la omisión, es decir, agosto de 2008; toda vez que dicha conducta fue tipificada recién en la RDN N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por lo que resultaría inaplicable al presente caso, en virtud del principio de irretroactividad.

En ese contexto, la Administración Tributaria, en uso de las facultades otorgadas por el art. 64 de la Ley N° 2492, emitió la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, que en su artículo 50, respecto al formato de libro de Compras y Ventas IVA Da Vinci – LCV, establece: *“Los sujetos pasivos o terceros responsables a la presentación le Libro de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci – LCV, conforme a lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, deberán presentar la referida información en base a los siguientes campos...”*, detallando a continuación, el formato del Libro de Compras y Ventas IVA – Da Vinci, en que debe ser presentada toda la información por parte del contribuyente.

Por su parte, el art. 6 de la RND N° 10-0047-05 de 14 de diciembre, establece de manera textual: *“I. La información del Libro de Compras y Ventas – IVA, para su remisión al Servicio de Impuestos Nacionales, deberá ser preparada en dos Archivos Planos (.TXT) según lo establecido en el párrafo precedente y cargada en el Módulo Da Vinci – LCV, desarrollado por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). Una vez cargada la información y validada por el Módulo Da Vinci – LCV, ésta deberá ser remitida al SIN a través de Internet, o el archivo generado por el Módulo Da Vinci – LCV deberá ser copiado a un medio magnético y presentado en la Gerencia Distrital o GRACO correspondiente. Si el archivo del Libro de Compras o del Libro de Ventas generado por el Módulo Da Vinci – LCV, excede los 500 Mbytes, la información de ambos archivos deberá presentarse en medio (s) magnético (s) directamente en la Gerencia Distrital o GRACO de su*

jurisdicción. II. Si el sistema de recepción del Servicio de Impuestos Nacionales detectara inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, las cuales deberán efectuarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la comunicación del SIN; caso contrario, se considerará como incumplimiento de acuerdo a lo establecido en el Artículo 4 de la presente Resolución...”

Sin embargo, de lo relacionado, se evidencia que la Administración Tributaria, sancionó a YPFB con UFV 450,- de multa por el incumplimiento en la presentación de toda la información de los libros de Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV del periodo agosto/2008, en aplicación de lo dispuesto por el sub numeral 4.2.2 del numeral 4 del Anexo Consolidada de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre, que establece como deberes formales relacionados con el deber de información: *“4.2.2 Presentación de toda la información de los libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, en el plazo establecido por periodo fiscal”*, imponiendo una sanción por incumplimiento a este deber formal, la suma de UFV 450,- para personas jurídicas.

Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto en el memorial de demanda, la Administración Tributaria señala que es correcta la aplicación de la multa establecida en la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de UFV 450,- porque resulta ser más benigna que la multa de UFV 500,- establecida en la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, vigente a momento de haberse establecido la conducta que se pretende sancionar. Por su parte la AGIT, defiende lo determinado en la resolución jerárquica, señalando que en el periodo agosto/2008, la conducta que se pretende sancionar no estaba vigente, de acuerdo a lo establecido en la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, por lo que no correspondería aplicar ninguna sanción.

Al respecto corresponde mencionar que si bien es cierto que, en virtud al principio de legalidad, la Administración Pública puede hacer solo lo que está permitido por ley, por lo mismo, se constituye en pieza fundamental del derecho administrativo sancionador, reservando a la ley, la tipificación de las infracciones y sanciones que correspondan. Así mismo, el principio de tipicidad obliga a la descripción por ley de la conducta específica que conlleva o acarrea una sanción específica, que también debe quedar delimitada; tal cual prevé el numeral 6, del párrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492, que establece: ***“Principio de legalidad o Reserva de Ley. Solo la Ley puede: 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.”*** Asimismo el art. 148 del mismo cuerpo normativo, respecto a los ilícitos Tributarios prevé: *“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”*; sin embargo, se desvirtúa lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido que la Administración Tributaria, no debió imponer sanción alguna al contribuyente YPFB, toda vez que la conducta de incumplimiento en la presentación de toda la información de los libros de Compras y Ventas IVA, a través del módulo Da Vinci- LCV, del periodo agosto/2008, no estaba tipificada en la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, siendo que la misma fue modificada por la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre, que imponía una sanción de UFV 500,-



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1169/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

por la conducta tantas veces reiterada. En ese sentido, es válido el argumento de la Administración Tributaria, que impone al sujeto pasivo la sanción de UFV 450,- contemplada en la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre, en aplicación del principio de retroactividad establecido en art. 150 de la Ley N° 2492, que dispone: *“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”*.

En el caso de autos, la sanción de UFV 450,- contenida en la RDN N° 10-0030-11 de 7 de octubre, es evidentemente más benigna que la sanción de UFV 500,- establecida en la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, vigente a momento de materializarse el incumplimiento del deber formal incurrido por el contribuyente, que corresponde al periodo agosto/2008, en vigencia de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre, por lo que resulta ser un caso que se enmarca en lo establecido en el art. 150 de la Ley 2492, citado precedentemente, es decir, resulta válida la aplicación del principio de retroactividad de la Ley.

V.1.3.- En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1606/2013 de 2 de septiembre, revocando totalmente la resolución de alzada, incurrió en la vulneración acusada, sobre la sanción impuesta por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la aplicación de la sanción por incumplimiento de deberes formales, debiéndose aplicar, por mandato constitucional y legal, la sanción más benigna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 19, interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/1606/2013 de 2 de septiembre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, EL Magistrado
Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

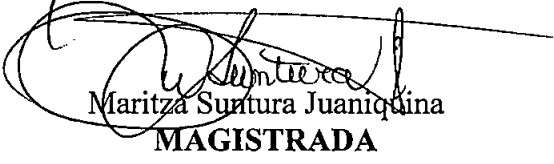

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO



Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

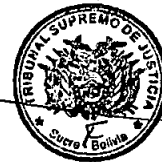

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

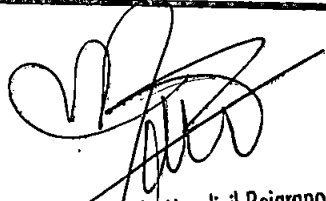

Maritza Suntura Juaniqueña
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA
GESTIÓN: ... 2017
SENTENCIA N° ... 268 ... FECHA ... 18 de abril
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ... 1/2017
Dr. Rita S. Nava Durán; Dr. Pastor S. Mamani V.
VOTO DISIDENTE:


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