



Estado Plurinacional de Bolivia

39 Órgano Judicial

INFORME N° 166-15 de 2014
I.R. N° 9321 de 14/09/2014

Handwritten initials and a large 'X' mark.

SALA PLENA

70-8-15
17:36

SENTENCIA: 329-2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014.
EXPEDIENTE: 118/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0703/2007 de 27 de noviembre de 2007 emitida por la Superintendencia Tributaria General; la respuesta de fs. 55 a 57 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en el plazo previsto por el arto 780 del Cód. Pdto. Civil, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, en apoyo del art. 70 de la Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo (LPA) y arts. 778 y sgtes. del Código de Procedimiento Civil, aplicable en materia tributaria por permisión del arto 74 num. 2 de la Ley N° 2492 (CTb), expresando en síntesis lo siguiente:

Que en fecha 23 de noviembre de 2006, se emite el Acta de Infracción N° 117517 en razón a que el contribuyente efectuó mal registro de la factura N° 2472 bajo el número de orden 792020037 en el Libro de Compras IVA del periodo noviembre 2001, omitiendo registrarse el último dígito del número de orden de esa factura, incumpliendo la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999, correspondiente a la sanción prevista en la RND N° 10-0021-04; posteriormente se emite la Resolución Sancionatoria N° 15-042-07 de 22 de enero de 2007 sancionando al contribuyente con una multa de 1.500 UFV, interponiéndose contra esta resolución Recurso de Alzada, que resolvió Revocar totalmente la Resolución Sancionatoria. A consecuencia de ello, la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico por el cual se confirma la Resolución STR/LPZ/RA 0401/2007.

Refiere que el contribuyente incumplió la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 num. 86, así como lo establecido por el art. 162 del Código Tributario (Ley N° 2492), y que por lo tanto se dio estricto cumplimiento al num. 3. 2 del Anexo A de la RND N° 10-0021-04, señalando que la omisión del contribuyente da lugar a la sanción, teniendo en cuenta además que la Administración Tributaria no tenía conocimiento de que el contribuyente había contravenido las formalidades de ley, por lo tanto la

Handwritten signature or mark at the bottom left.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Superintendencia Tributaria no aplicó correctamente la norma tributaria que establece la condonación de las multas establecidas o en proceso (textual) hasta el 31 de diciembre de 2003, considerando que en fecha 23/11/06 el contribuyente fue notificado con el Acta de Infracción N° 117517 y en fecha 16/03/07 fue notificado con la Resolución Sancionatoria N° 15-042-07 de 22.01.07, es decir no se demostró que la multa no estaba establecida ni mucho menos se encontraba en proceso.

Así también señala que no es posible forzar la norma, por cuanto la Administración Tributaria evidentemente condonó las sanciones por incumplimiento a deberes formales en los casos en que la multa ya estaba establecida y en los casos que se encontraban en proceso, resultando imposible sancionar a futuro; ahora en los casos en que las infracciones son anteriores al 31 de diciembre de 2003 y detectadas actualmente ¿corresponde la condonación?, consideran que no por dos razones:

1) en el supuesto que de aquí a un año o más se detecte el incumplimiento a Deberes Formales, no se podría sancionar el incumplimiento detectado, aspecto que no fue considerado en la resolución demandada.

2) no se ha considerado el art. 28 del DS N° 27369, de cuya disposición se puede extraer lo siguiente: **a)** La omisión del contribuyente y su sanción, hasta el 31 de diciembre de 2003 no se encontraba establecida. **b)** De igual manera tampoco se encontraba en proceso. **c)** El proceso data del año 2006 con la notificación del Acta de Infracción de 23/11/06, momento donde se inicia el proceso sancionador y se toma conocimiento del incumplimiento a Deberes Formales. **d)** Que el año 2006 recién se estableció la sanción con la notificación de la Resolución Sancionatoria. Asimismo hace una transcripción del art. 17 de la RND N° 10-0008-04 manifestando que tampoco se ha considerado esta disposición, por lo que corresponde mantener firme y subsistente la sanción por incumplimiento a deberes formales por 1.500 UFV; teniendo en cuenta que la única vía para condonar la sanción por incumplimiento a deberes formales es el acogimiento al Pago Único, para la extinción automática de todos los actos pendientes con la Administración Tributaria.

En base a estos argumentos impetra que se declare probada la demanda y se revoque la Resolución STG-RJ/0703/2007 de 27/11/07 emitida por la Superintendencia Tributaria General, y por lo tanto firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 15-042-07.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 36, se corrió en traslado y citada la autoridad demandada, conforme consta en la diligencia de fs. 46, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente Tributario General, quien responde negativamente por memorial de fs. 55 a 57, en base a los siguientes fundamentos:

1.- Refiere que la norma aplicable a las contravenciones tributarias, es aquella vigente en el momento de ocurrido el hecho, es así que para ilícitos tributarios se aplica el principio jurídico "*tempus comici delicti*"; en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

caso de autos el incumplimiento del deber formal se configuró en plena vigencia de la Ley 1340 (Ctb), debiendo aplicarse respecto a la infracción de los deberes formales lo previsto por el arto 120 de la citada ley; habiendo el contribuyente consignado incorrectamente el último dígito del Número de Orden de la nota fiscal en el registro del Libro de Compras IVA, incumpliendo el num. 88 de la R.A. 05-0043-99 sobre los requisitos mínimos que deben consignarse en los Libros de Compras IVA, cuya inobservancia es sancionada como incumplimiento de deberes formales, conforme lo establecido en los numerales 126 y 129 de mencionada resolución.

2.- Afirma que, conforme dispone el art. 51 de la Ley 1340 (Ctb) y el numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 2492 (CTB), se estableció una condonación general con el fin de depurar el actual registro del SIN y dar paso al Nuevo Padrón del Contribuyente, disponiéndose la condonación de sanciones pecuniarias por incumplimiento de deberes formales y autorizando a la Administración Tributaria proceder a la cancelación de oficio de aquellos contribuyentes que no cumplieron con el proceso de recarnetización, o que habiéndolo hecho no tuvieron actividad gravada; por su parte el art. 23 del DS N° 27149 que reglamenta el numo XI de la Disposición Tercera de la Ley 2492 (CTb), estableció la condonación de las multas por incumplimiento de deberes formales y los saldos de accesorios emergentes de dichas multas para todos los contribuyentes y/o responsables hasta el 31 de agosto de 2003; por lo que en la contravención tributaria correspondiente al periodo noviembre de 2001, como emergencia de la condonación de la multa quedó extinguida la sanción pecuniaria por incumplimiento de deberes formales en que incurrió el contribuyente, previsto en la Ley 1340 (Ctb).

3.- En la respuesta a la demanda se señala que los arts. 28 del DS N° 27369 y 17 de la RND 10-0008-04 invocados por la Administración Tributaria, son inaplicables con preferencia las normas de la Ley 2492 (CTb), conforme a la prelación normativa que prescribe el art. 228 de la CPE y art. 5 de la Ley 2492, norma que determina que el Código Tributario boliviano se aplica con preferencia a los Decretos Supremos y las Resoluciones Normativas de Directorio.

4.- Finalmente, en relación al hecho de que no se puede sancionar a futuro, y que el Acta de Infracción se encontraba en proceso y que sólo con la notificación de la Resolución Sancionatoria se aplicó la sanción, refiere que debe recordarse que la infracción fue cometida en el periodo noviembre 2001, momento en que se configuró la contravención y el hecho de que se haya labrado el Acta de Infracción el 23 de noviembre de 2006, no significa que en ese momento se configuró la contravención como erróneamente entendió el demandante.

En definitiva solicita que se declare improbada la demanda contencioso administrativa, y se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0703/2008 de 27 de noviembre de 2007.

Aceptada la respuesta a la demanda por Auto de fs. 59 a 60, se corrió traslado a la entidad demandante para la réplica, pero al no haber presentado dentro plazo previsto por ley, a fs. 68 se decretó Autos para Sentencia.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante, y realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por el Superintendente Tributario General.

En este contexto, debe identificarse cuál la pretensión de la entidad demandante que constituye el objeto de la demanda, siendo ésta la aplicación de la sanción al contribuyente "Alianza Compañía de Seguros y Reaseguros S.A. EMPRESA MULTINACIONAL ANDINA EMA", por estar tipificado su accionar como incumplimiento de deberes formales.

En contraposición a esta pretensión, la Superintendencia Tributaria General, que confirmó la Resolución de su Regional de La Paz, que a su vez revocó totalmente la Resolución Sancionatoria 14-042-2007 de 22 de febrero de 2007, establece la condonación de la sanción al contribuyente señalado por considerar que debe aplicarse el numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492, habida cuenta que el hecho generador de la obligación tributaria data del periodo noviembre/2001.

CONSIDERANDO IV: Que a fin de dilucidar la controversia planteada por el demandante, el Tribunal Supremo de Justicia ha procedido a la compulsión de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada, estableciéndose los siguientes hechos:

1) La Administración Tributaria (AT) mediante Resolución Sancionatoria N° 15-042-07 de 22 de enero de 2007 (fs. 1 a 3 del anexo), en aplicación de los arts. 168 del Código Tributario en concordancia con el inc. a) del arto 21 del D.S. N° 27310 y en aplicación del num. 3.2, inc. A) del Anexo de la RND N° 10-0021-04 de 11/08/04, sancionó al contribuyente ALIANZA COMPAÑÍA DE SEGUROS y REASEGUROS S.A. EMPRESA MULTINACIONAL ANDINA, con multa de 1.500 UFV's, por incumplimiento de deberes formales, al haber realizado un incorrecto registro en el Libro de Compras IVA.

2) Que interpuesto el recurso de alzada por la citada empresa (fs. 57 a 61 del anexo), el Superintendente Tributario Regional de La Paz, dictó la Resolución de Alzada STR/LPZIRA 0401/2007 de 10 de agosto de 2007 (fs. 136 a 139 del anexo), revocando totalmente la Resolución Sancionatoria N° 15-042-07 de 22 de febrero de 2007 al considerar que la contravención de incumplimiento de deberes formales atribuida al contribuyente se encuentra comprendida dentro de la condonación de sanciones previstas en el numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492, reglamentada por el art. 23 del DS N° 27149.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contra la resolución de alzada, la Administración Tributaria planteó recurso jerárquico (fs. 142 a 144 del anexo), siendo resuelto por el Superintendente Tributario General por Resolución STG-RJ/0703/2007 de 27 de noviembre de 2007 (fs. 175 a 187 del anexo), ahora impugnada, habiendo confirmado la resolución de alzada STR/LPZ/RA 0401/2007, en base a los fundamentos expuestos, conforme al art. 212 num. 1 inc. b) de la Ley N° 3092.

Los antecedentes referidos precedentemente, permiten concluir que:

- Conforme a las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley N° 2492 **de 2 de agosto de 2003**, los procedimientos administrativos en trámite a la fecha de la publicación de la citada ley, deben ser resueltos hasta su conclusión, en base a normas y procedimientos establecidos en la Ley 1340, mientras que los procedimientos administrativos iniciados a partir de la vigencia plena de la Ley N° 2492, serán sustanciados y resueltos bajo las normas de la nueva ley; por una parte y por otra, en materia de ilícitos tributarios prevalece el aforismo "*tempus comici delicti*", por el cual la norma aplicable a la tipificación de la conducta y su consiguiente sanción, se rige por la norma que se halla vigente a momento de realizarse la acción u omisión punible; en consecuencia el análisis y valoración de antecedentes debe realizarse de acuerdo a la Ley N° 1340, toda vez que el hecho generador o imponible de la obligación tributaria, aconteció en el periodo noviembre 2001.
- El art. 119 de la Ley 1340, define el incumplimiento a deberes formales como: "*toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por parte de la autoridad administrativa*"; por su parte el art. 120, describe que incurre en infracciones de deberes formales: "*1) Los que no cumplan las obligaciones establecidas en el artículo 142° y demás disposiciones de este Código; 2) Los que no cumplan los deberes formales establecidos en las normas administrativas a que se refiere el artículo 2°, inciso 4) de este Código*"; a su vez el inc. a) del num. 1 del art. 142 establece que los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración y en especial deberán cumplir lo siguiente: a) llevar los libros y registros especiales, referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
- Producto de la elaboración del Acta de Infracción N° 117517 por la omisión del último dígito del número de orden de la factura N° 2472 en el Libro de Compras IVA, correspondiente al periodo noviembre 2001, esta infracción originó la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 15-042-07 de 22 de enero de 2007, imponiendo una sanción de 1.500 UFV, evidenciándose que el hecho imponible ocurrió el año 2001, pero que la sanción fue impuesta recién el año 2007.
- Por su parte el párrafo XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 (CTb) de 2 de agosto de 2003, vigente desde el 2 de noviembre de 2003, señala: "*(...) a efecto de la depuración del actual*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

registro del Servicio de Impuestos Nacionales y la implementación mediante Decreto Supremo de un nuevo Padrón Nacional de Contribuyentes, se dispone la condonación de sanciones pecuniarias por incumplimiento a deberes formales".

- Por su parte, el art. 1 del DS N° 27149 de 2 de septiembre de 2003, determina que: "El Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, alcanza a todos los adeudos tributarios cuyos hechos generadores o ilícitos que se hubieran producido hasta el 31 de diciembre de 2002 ..."; por su parte el art. 23 del referido Decreto Supremo, establece que "con el objeto de depurar el Padrón de Contribuyentes, se condonan las multas por incumplimiento de los deberes formales y los saldos de accesorios emergentes de dichas multas para todos los contribuyentes y/o responsables hasta el 31 de agosto de 2003", disposición que concuerda con el art. 16 de la RND N° 10-0012-03 de 3 de septiembre de 2003.

Del análisis e interpretación sistemática de las normas legales y reglamentarias descritas precedentemente, se colige que la citada normativa Disposición Transitoria, tenía como objetivo la depuración del registro de Impuestos Nacionales y la consiguiente implementación de un nuevo Padrón Nacional de Contribuyentes, toda vez que el nuevo Código Tributario, estableció de forma exacta **la condonación de sanciones pecuniarias por incumplimiento a deberes formales y autorizó a la administración tributaria a cancelar de oficio en el registro, a todos aquellos contribuyentes que no cumplieron el proceso de recarnetización o que habiéndolo hecho no tuvieron actividad gravada**, determinación legal permitida por el art. 58 del Código Tributario, del mismo compilado de normas tributarias, que señala "la deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, sólo en virtud de una ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen". En correlación con lo anterior, es pertinente señalar que el DS N° 27149, es coherente con la norma legal analizada cuando señala que la condonación alcanza a todos los adeudos tributarios producidos hasta el 31 de diciembre de 2002 inclusive; es decir, la condonación dispuesta alcanzó a deudas ya existentes y determinadas que estaban pendientes de cobro, pues como se tiene establecido, la finalidad de la determinación que se analiza, fue depurar el registro y encaminarse hacia un nuevo padrón, lo cual no hubiera sido posible en caso de mantenerse adeudos con el Fisco; sin embargo, no existe previsión legal alguna que además, hubiera dispuesto que se incluía a las obligaciones que a futuro se podían determinar sobre hechos ocurridos durante el periodo sujeto a condonación.

Como corolario de todo lo manifestado, de manera indubitable se concluye que al caso de autos, es aplicable la condonación de sanciones previstas en el numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 2492, reglamentada por el art. 23 del DS N° 27149, resultando entonces que tanto la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, cuanto la Superintendencia Tributaria General, al pronunciar las Resoluciones STR/LPZ/RA 0401/2007 de 10 de agosto de 2007 y STG-RJ 0703/2007 de 27 de noviembre de 2007 respectivamente, no conculcaron ninguna



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 118/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

disposición legal, habiendo más bien dado cabal aplicación a la normativa aplicada al caso concreto del Contribuyente ALIANZA COMPAÑÍA DE SEGUROS y REASEGUROS S.A. EMPRESA MULTINACIONAL ANDINA en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley N° 212 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ 0703/2007 de 27 de noviembre de 2007, emitida por el Superintendente Tributario General, actualmente reemplazado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así como la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0401/2007 de 10 de agosto de 2007, y contrariamente se deja sin efecto la Resolución Sancionatoria 15-042-07 emitida el 22 de enero de 2007 por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries-Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Gualo-Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Santura Juaniqueña
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Ante mi