



Estado Plurinacional de Bolivia

37 Órgano Judicial

SALA PLENA

6-7-15

SP
164

17:08

SENTENCIA: 341/2014.
FECHA: Sucre, 16 de diciembre de 2014
EXPEDIENTE N°: 145/2008.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Compañía Gráfica Industrial Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Compañía Gráfica Industrial Ltda., contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 21 a 22; la contestación del Superintendente Tributario General de fs. 34 a 37, la réplica de fs. 41 a 43, la dúplica de fs. 47 a 49; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la Compañía Gráfica Industrial Ltda., representada por Inés Virginia Montero Barrón, una vez agotada la vía administrativa, en tiempo hábil, de conformidad con el art. 118 num. 7 de la Constitución Política del Estado (CPE) y los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (C.Pdto.C.), interpuso demanda contencioso administrativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La Resolución Sancionatoria N° 101/2003, correspondiente al periodo octubre 2003, calificó erróneamente la conducta del recurrente como omisión de pago, siendo que la contravención cometida por ese periodo, debió calificarse en aplicación de los arts. 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340, por mandato de la disposición final décima de la Ley 2492, y sancionarse con una multa acorde con lo establecido en el inc. a) del art. 212. I de la Ley 3092, es decir, con 11.771 UFVs, equivalentes a Bs. 9.935 y no con 23.544 UFV's, equivalentes a Bs. 19.870 como se dispuso en la resolución de recurso jerárquico, por lo tanto advierte que la Resolución Sancionatoria 102/2003, fue emitida con una serie de irregularidades e ilegalidades, que la vician de nulidad, consecuentemente debe declarársela nula, debe dictarse nueva resolución conforme a ley y no subsanar los errores en la tramitación de los recursos.

Expresa que en las Resoluciones Sancionatorias N° 102/2007 y 103/2007, correspondientes al periodo de septiembre, no se puede aplicar la Ley 2492 de 4 de noviembre de 2003, en virtud a que el ilícito tributario se configuró cuando la norma vigente era la Ley N° 1340 del Código Tributario, pues claramente la disposición transitoria décima del Nuevo Código Tributario establece que entrará en vigencia noventa días después de su publicación, con excepción de las disposiciones transitorias que entrarán en vigencia a momento de la publicación de su reglamento, aspecto que no se ha cumplido, por tanto, no puede aplicarse dicha norma, debiendo las resoluciones sancionatorias mencionadas, tramitarse y sancionarse de acuerdo a la Ley N° 1340, porque, de lo contrario son nulas. Señala que ante la existencia de una ley más benigna que contiene preceptos de naturaleza sustantiva, es aplicable el principio de retroactividad o en su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

caso el de ultractividad, para el caso planteado, citando al efecto la SC 0440/2003-R de 8 de abril de 2003.

Con esos argumentos y señalando que existe una norma expresa que fue violada, solicita a este Tribunal, modificar la Resolución STG-RJ/078/2007, anulando las Resoluciones Sancionatorias N° 101, 102 y 103/2007 emitidas por el SIN Cochabamba.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 30, se corrió traslado y citado el Superintendente Tributario General, en tiempo hábil, en base a los argumentos expuestos en su memorial de fs. 34 a 37, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandóval, quien respondiendo la demanda, en síntesis expresa lo siguiente:

El Reglamento al Código Tributario boliviano (CTb), DS 27310 de 1 de enero de 2004, que comprende la reglamentación de la Disposiciones Transitorias de la Ley N° 2492, fue publicado el 12 de enero de 2004, por lo que correspondía su aplicación en los procedimientos que culminaron en las Resoluciones Sancionatorias N° 101/2007, 102/2007 y 103/2007, más aun tomando en cuenta que tuvieron como fecha de inicio el 3 de noviembre de 2006, mediante Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 220/06, 218/06 y 219/06, es decir con posterioridad a la vigencia de la Ley 2492 y en sujeción a las normas procedimentales de esta ley, en cumplimiento a su Disposición Transitoria Segunda.

Respecto al cuestionamiento de la empresa demandante, de subsanar errores en la tramitación de los recursos, señala que dicha empresa no planteó ni demostró la ausencia de algún requisito esencial de las Resoluciones de la Administración Tributaria con sujeción a lo establecido en el art. 99. II de la Ley 2492 y en grado de Recurso Jerárquico no se verificó la ausencia de los requisitos esenciales, por cuanto no amerita la nulidad de dichas Resoluciones.

En relación al ámbito de validez temporal de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, su entrada en vigor fue determinada a los noventa días después de su publicación, conforme la Disposición Final Décima, en consecuencia, al haberse publicado la referida Ley en la Gaceta Oficial el 4 de agosto de 2003, la vigencia plena se hizo efectiva a partir del 4 de noviembre de 2003, por mandato imperativo del art. 81 de la Constitución Política del Estado abrogada (CPE); sin embargo, tratándose el caso sobre materia penal tributaria referida a ilícitos tributarios, en transición de las normas de la Ley N° 1340 a la Ley N° 2492, se la debe armonizar con los arts. 16. IV y 33 de la CPE abrogada, para aplicar la sanción más benigna al contribuyente.

Por otro lado, la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, prevé que *“los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las Leyes 1340 de 28 de mayo de 1992, 1455 de 18 de febrero de 1993 y 1990 de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias”*; de ahí que se implementó un periodo de transición entre la Ley N° 1340 y la vigencia del nuevo Código Tributario Ley N° 2492, entre los meses de agosto a noviembre de 2003, que contiene



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 145/2008. Contencioso Administrativo.- Compañía Gráfica Industrial Limitada contra la Superintendencia Tributaria General.

un plazo de aplicación ultra activa de las normas de la Ley N° 1340 derogadas, en reserva del principio de irretroactividad de la norma, en virtud del cual, los procedimientos que iniciaron su tramitación con el anterior Código Tributario, se tramitarán hasta su conclusión con dichos preceptos.

Señala que si bien es cierto que los hechos generadores del periodo octubre de 2003, se verificaron durante la vigencia de la Ley 1340, es también cierto que el ilícito tributario para el periodo mencionado, se materializó en el momento de incumplir el pago por parte del contribuyente, que conforme a lo dispuesto por el DS 25619 de 17 de diciembre de 1999 y en consideración a que el Registro Único del Contribuyente vigente en esa gestión fue el número 8108395, la fecha de vencimiento de pago fue el 18 de noviembre de 2003, cuando se encontraba en plena vigencia la Ley N° 2492, que fue a partir del 4 de noviembre de 2003, tomando en cuenta que conforme a los arts. 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340, la conducta del contribuyente, está definida como contravención de evasión fiscal, cuya pena es una multa del 50% del tributo omitido actualizado, sanción que resulta ser más benigna que la establecida por el art. 165 de la Ley N° 2492 para el mismo tipo de ilícito tributario, argumentos que demuestran que la demanda incoada, carece de sustento jurídico tributario, y no existe agravio alguno.

Finalmente, concluye impetrando que se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0708/2007 de 29 de noviembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria General.

Posteriormente, la empresa demandante presentó su réplica que cursa de fs. 41 a 43, mientras que la entidad demandada presentó su dúplica de fs. 47 a 49, ambos ratificando los términos y fundamentos de sus pretensiones; por lo que a fs. 51, se decretó "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta 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, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del C.Pdto.C., siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante Compañía Gráfica Industrial Ltda., 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, con relación a los hechos sucedidos en el proceso administrativo, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos procesales, el anexo adjuntado y la Resolución impugnada, se establece lo siguiente:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

La empresa demandante alega que la Resolución Sancionatoria N° 101/2003, correspondiente al periodo octubre/2003, calificó erróneamente la conducta como omisión de pago, siendo que debió aplicar los arts. 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340, por mandato de la Disposición Final Décima de la Ley N° 2492, debiendo ser declarada nula y dictarse una nueva. Respecto a las Resoluciones Sancionatorias N° 102/2007 y 103/2007, correspondientes al periodo septiembre/2003, alega que la Disposición Final de la normativa mencionada, señala que las Disposiciones Transitorias entrarán en vigencia con la publicación de su Reglamento, extremo que no ha ocurrido, por lo que dichas Resoluciones debieron tramitarse y sancionarse de acuerdo a la Ley 1340, siendo en consecuencia, de igual modo nulas.

Que el objeto de la presente controversia, se refiere a establecer si correspondía modificar la sanción de la contravención preliminarmente establecida en la Resolución Sancionatoria N° 101/07 de 9 de marzo de 2007 de "Omisión de Pago" a Evasión Fiscal", aplicando el criterio de la retroactividad prevista en los arts. 33 de la CPE abrog., vigente en ese momento, y 150 de la Ley N° 2492, con relación a la sanción impuesta al contribuyente. En este marco legal y de la compulsas de los datos procesales, se establecen los siguientes hechos:

1. De la revisión de antecedentes procesales, se advierte que la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias 102/07 y 103/07, ambas de 9 de marzo de 2007, por el periodo fiscal septiembre de 2003, por concepto de IVA e IT, calificando la conducta del contribuyente como ilícito tributario de evasión fiscal, penado con una multa del 50% del monto del tributo omitido actualizado, conforme dispone el art. 116 de la Ley N° 1340; por otro lado, emitió la Resolución Sancionatoria 101/07 de 9 de marzo de 2007, por el periodo fiscal octubre de 2003, por concepto de IVA, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, tipificado y sancionado por el art. 165 de la Ley N° 2492 con una pena del 100% del monto calculado para la deuda tributaria; esto en razón de que, los hechos generadores del periodo octubre/2003, se verificaron durante la vigencia de la Ley N° 1340; sin embargo, el ilícito tributario para el periodo octubre de 2003, se materializó al momento de incumplir la obligación de pago por parte del contribuyente, es decir el 18 de noviembre de 2003, cuando ya se encontraba en plena vigencia la Ley N° 2492, el Nuevo Código Tributario Boliviano (4 de noviembre de 2003), por lo que en alzada, la Superintendencia Tributaria Regional, consideró que al haberse emitido los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales durante la vigencia de la Ley N° 2492, correspondía la sustanciación de los mismos bajo esa normativa, y consecuentemente, para los periodos de septiembre y octubre de 2003, correspondía aplicar la Ley N° 1340; además la Administración Tributaria al dictar la Resolución Sancionatoria N° 101/2007 de 9 de marzo de 2007, calificó erróneamente la conducta del contribuyente como omisión de pago por el periodo octubre de 2003, viciando de nulidad la mencionada Resolución, transgrediendo el art. 3 del Código Tributario boliviano, que establece que las normas tributarias rigen a partir de su publicación o desde que la fecha que ellas determinen, considerando que la Ley 2492 entró en vigencia el 4 de noviembre de 2003, por mandato de la Disposición Final Décima, la contravención cometida por el periodo

B



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 145/2008. Contencioso Administrativo.- Compañía Gráfica Industrial Limitada contra la Superintendencia Tributaria General.

octubre de 2003, debió calificarse en aplicación de los arts. 114, 115 y 116 de la Ley 1340, por lo que confirmó las Resoluciones Sancionatorias N° 102/07 y 103/07 de 9 de marzo de 2007, anulando la Resolución Sancionatoria N° 101/07 de 9 de marzo de 2007, hasta dictar nueva resolución aplicando la sanción conforme a la normativa legal mencionada.

Ante la interposición de Recurso Jerárquico, la Superintendencia Tributaria General, confirmó las Resoluciones Sancionatorias 102/07 y 103/07 de 9 de marzo de 2007 como evasión fiscal; sin embargo modificó la sanción de contravención de omisión de pago a evasión fiscal, establecida en la Resolución Sancionatoria 101/07 de 9 de marzo de 2007, precisamente en atención al principio de la ley penal más benigna, aplicando el principio de ultra actividad, por ser la sanción de esta última contravención tributaria, más benigna para el contribuyente, tomando en cuenta que la primera norma sanciona la contravención fiscal con multa del 50% del monto del tributo omitido, y la segunda, en su art. 165, sanciona el mismo tipo contravencional denominado omisión de pago, con multa del 100% del monto del tributo omitido; es decir, esta última con una pena menos benigna para el contribuyente.

2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos, expuestos por las partes, se establece que el SIN Cochabamba, notificó a la Compañía Gráfica Industrial Ltda., con los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, por la presentación de declaraciones juradas del IVA de los periodos septiembre y octubre de 2003 e IT correspondiente al periodo septiembre de 2003, y ante la inexistencia de pruebas en la fase de descargos, dictó las Resoluciones Sancionatorias 101/07, 102/07 y 103/07, multando por evasión del IVA e IT por el periodo fiscal septiembre de 2003 y por la contravención de omisión de pago del IVA por el periodo octubre de 2003.

Los citados Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, se emitieron durante la vigencia de la Ley N° 2492; sin embargo, si bien los hechos generadores del periodo octubre de 2003 se verificaron durante la vigencia de la Ley N° 1340, es también cierto que el ilícito tributario para este periodo, se materializó en el momento de que el contribuyente incumplió el pago, cuyo vencimiento era el 18 de noviembre de 2003, en vigencia de la Ley N° 2492, que fue publicada el 2 de agosto de 2003 y entró en vigencia el 2 de noviembre; del mismo año, en aplicación de la Disposición Final Décima de la misma ley.

En el caso de autos, la Administración Tributaria señala que en la calificación de la conducta por contravención, se debe considerar el momento en que se configuró el ilícito tributario, que para el periodo fiscal de octubre de 2003, tomando en cuenta la fecha de vencimiento, la contravención fue, en el periodo noviembre de 2003, por lo que a su criterio, correspondía aplicar la sanción contenida en la Ley N° 2492, por omisión de pago y no por evasión; criterio con el que difieren tanto la Superintendencia Tributaria Regional como la General, que tratándose de una problemática referente a materia penal tributaria, y en aplicación a los principios de la ley penal más benigna y de ultractividad, por cuanto conforme al art. 116 de la Ley N° 1340, la contravención de evasión fiscal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 145/2008. Contencioso Administrativo.- Compañía Gráfica Industrial Limitada contra la Superintendencia Tributaria General.

se sanciona con una multa del 50% del monto del tributo omitido, por otro lado, el mismo tipo contravencional denominado omisión de pago conforme al art. 165 de la Ley N° 2492, se sanciona con una multa del 100% del monto del tributo omitido con una pena menos benigna para el contribuyente; determinaron la calificación de la contravención como evasión fiscal para ambos periodos; es decir, septiembre y octubre de 2003, aplicando la sanción establecida en la Ley N° 1340, por ser más benigna para el contribuyente.

Al respecto, la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, establece: *"Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las Leyes 1340 de 28 de mayo de 1992 (...) y demás disposiciones complementarias"*.

Por otra parte, el art. 150 de la Ley N° 2492 señala: *"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"*.

3. Ahora bien, en el proceso de interpretación de las normas descritas, tomando en cuenta el principio de retroactividad en ilícitos tributarios, se hace necesario establecer si efectivamente corresponde aplicar en este caso, la previsión contenida en el art. 150 de la Ley N° 2492, que establece como condiciones: que supriman ilícitos tributarios; que se establezcan sanciones más benignas; y términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable. En el caso de autos, debe analizarse la segunda condición; vale decir, la relacionada con las normas tributarias que establezcan sanciones más benignas al contribuyente; de ahí que, de la comparación de la sanción del delito de evasión fiscal, previsto en los arts. 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340, se evidencia que la sanción impone una multa del 50% del monto del tributo omitido; en cambio, la sanción de omisión de pago dispuesta por el art. 165 de la Ley N° 2492, prevé la sanción de una multa del 100% de la deuda tributaria. Por consiguiente, es evidente aplicar la sanción más benigna.

Asimismo, es imperioso enfatizar el accionar de la Superintendencia Tributaria Regional y General, que a través de los fallos emitidos en el caso de autos, dejaron sin efecto la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago por el periodo octubre de 2003, y calificaron como infracción tributaria de evasión, que se encuentra establecida en el art. 114 de la Ley N° 1340, que dispone: *"Incorre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales"*.

En la especie, si bien el hecho generador se produjo en vigencia de la Ley N° 2492, en aplicación del principio de ultractividad de la ley, en sede administrativa, en alzada y jerárquico, aplicaron la norma más benigna para el contribuyente, es decir, la Ley N° 1340 y sancionaron su conducta



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

con el 50 % del monto del tributo omitido; sin embargo, al calificar la Administración Tributaria la conducta del contribuyente como omisión de pago con una sanción del 100 % del tributo omitido, en aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492, empleó erróneamente la normativa, por lo que este Tribunal considera que la única forma de aplicar lo establecido en el art. 150 de la Ley N° 2492 y la tipificación de omisión de pago, correspondería, si la sanción de la conducta contraventora resultare ser más benigna, lo cual no sucede en el presente caso. Este Tribunal, tiene desarrollada la línea jurisprudencial respecto al problema, en las Sentencias N°s 280/2012 de 19 de noviembre y 275/2012 de 15 de noviembre, en las que se señaló: "...éste Tribunal Supremo de Justicia considera que la administración tributaria erró en la aplicación de la sanción impuesta a la contravención denominada omisión de pago, puesto que si el hecho ocurrió el año 2001, correspondía aplicar las previsiones de la Ley 1340, considerándose configurada la evasión cuando se compruebe que los contribuyentes han omitido el pago de los tributos, sancionándose dicha conducta con una multa del 50% del tributo omitido...", "En el caso de análisis la administración tributaria aplicó retroactivamente la Ley 2492 (CTb) infringiendo el art. 33 de la CPE de 1967 como el art. 150 del CTb, imponiendo una sanción más desfavorable al sujeto pasivo, aspecto que da lugar a la modificación parcial de la RD impugnada, respecto a la sanción al contribuyente, debiéndosele aplicar la sanción más favorable contenida en la Ley N° 1340 referida a Evasión".

Así, de la interpretación sistemática y concordante del art. 33 de la CPE abrogada, actualmente desarrollada en el art. 123 de la CPE vigente y del art. 150 de la Ley N° 2492, en cuanto a la aplicación retroactiva de la norma más favorable, se tiene por principio, que la ley es irretroactiva (seguridad jurídica) y sólo se aplica para lo venidero; sin embargo, la propia norma constitucional y la norma tributaria, como ley especial, prevén que en los casos detallados anteriormente, cuando la norma es favorable para el contribuyente: por suprimir ilícitos tributarios, establecer sanciones más benignas, disponer términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo (contribuyente) o tercero responsable, se aplica la más favorable, que en el caso de autos resulta ser la Ley 1340, por contener una sanción menor a la establecida en la Ley 2492, en consecuencia es evidente que contiene una sanción más benigna.

Por lo expuesto, la Superintendencia Tributaria General en resguardo de los derechos del contribuyente consagrados por el art. 68 num. 6) y 10) de la Ley N° 2492, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, realizó una correcta y objetiva aplicación del derecho, por cuanto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución impugnada STG-RJ/0708/2007 de 29 de noviembre de 2007, efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica de los antecedentes del proceso.

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 C.Pdto.C., falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 22, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de

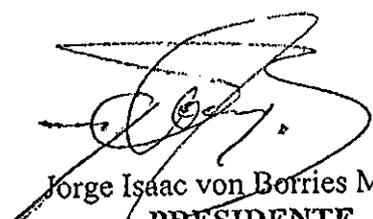


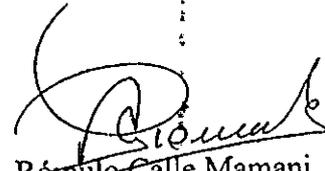
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Recurso Jerárquico STG-RJ/0708/2007 de 29 de noviembre de 2007, dictada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

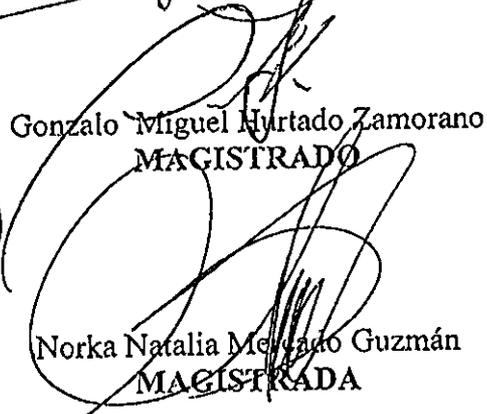
Regístrese, notifíquese y archívese.

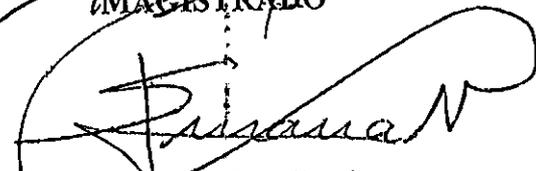

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

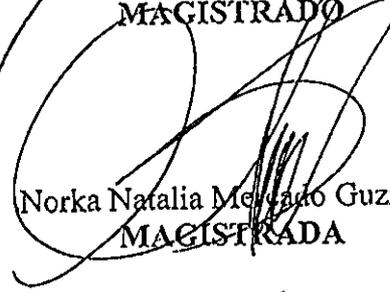

Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campora Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

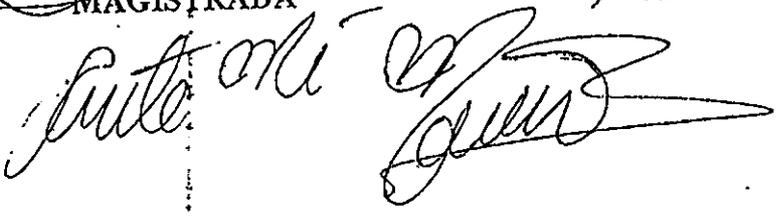

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Luis Miguel Quiroga