



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 387/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 897/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 93 a 95, 102 a 103 y 108 interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia, la contestación a la demanda de fs. 152 a 154, réplica de fs. 164 a 166 y dúplica a fs. 176 a 177, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales mediante Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo de 2011, resuelve sancionar a la Aduana Nacional de Bolivia con una multa de 5.000 UFV's, por incurrir en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", del periodo fiscal agosto de 2007, sanción establecida en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de mayo de 2005, notificada a la Aduana Nacional el 25 de octubre de 2011. Habiendo interpuesto Recurso de Alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012 de 22 de febrero, impugnado y resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2012 de 7 mayo, emergente del mismo se emite nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 572/2012, impugnada y resuelta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012 de 25 de septiembre, que confirma la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012, que dispone mantener firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV, establecida en la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo de 2001, correspondiente al periodo fiscal agosto 2007.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere al alcance del principio de irretroactividad de la Ley, como fundamental para garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos en un Estado de Derecho, reconocido por el art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE), el cuál reconoce excepciones en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; principio de irretroactividad que se ha incorporado al art. 156 de la Ley 2492 al prever que: "las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable,

reconociendo de esta forma que las normas tributarias rigen únicamente en lo venidero y solamente en casos excepcionales pueden tener aplicación retroactiva". Sigue señalando que la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo, habría sido dictada en aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de octubre y concurriendo los elementos para que se efectivicen las salvedades al principio de irretroactividad previsto en el art. 150 de la Ley 2492, que beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable y en consecuencia se aplique retroactivamente una norma, debe necesariamente existir una norma actual posterior al hecho que sancione la misma conducta con una multa más leve que la anterior o la suprima en definitiva del ordenamiento jurídico, en el presente caso la Resolución Normativa de Directiva 10-0030-11, cumpliría con el precepto señalado líneas más arriba; que el art. 150 de la Ley 2492 se constituye en una norma de carácter público, por tanto, de cumplimiento obligatorio, el cual no fue aplicado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, siendo que es la norma más favorable para la Aduana Nacional de Bolivia.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare PROBADA la demanda con la consecuente aplicación de la norma más favorable al sujeto pasivo, que en prevención de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre, corresponde a la Aduana Nacional cancelar la multa de 450 UFV's, y se declare la nulidad de las resoluciones Revocatoria y Jerárquica emitidas sobre el monto de la multa impuesta a la Aduana Nacional de Bolivia.

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. 152 a 154, señalando lo siguiente:

Que, de la lectura del Acápito IV.4. Fundamentación técnica-jurídica de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012, se establece que la AGIT, motivó correctamente lo que ahora pretende tergiversar el demandante, siendo evidente el Incumplimiento a Deberes Formales incurrido por la Aduana Nacional, en previsión del Artículo 5 de la citada RND 10-0029-05, y el art. 162 de la Ley 2492 y el num. 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-2004, que como deber formal textualmente señala. "Entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información", más aun cuando en su memorial de demanda contenciosa administrativa realiza una confesión sobre el incumplimiento al deber formal de presentación de la información, constituyendo confesión de parte.

Respecto a la aplicación de la Irretroactividad, el inc. e) del art. 198 del Código Tributario Boliviano, señala que los recursos planteados deben contener: "Los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide", aclarando que el recurso de alzada planteada por la institución demandante fue presentada ante la Autoridad



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Regional de Impugnación Tributaria el 14 de noviembre de 2011, cuando se encontraba en vigencia la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre, pudiendo haber solicitado en esa instancia y momento, la aplicación de la citada resolución normativa y no en su recurso jerárquico de 24 de julio de 2012, ya que el pronunciamiento sobre nuevos puntos de impugnación implicaría la resolución de los mismos en única instancia, sin previo pronunciamiento de la instancia de Alzada y con la Respectiva contestación por parte de la Administración Tributaria, debiendo considerarse además que ante la instancia jerárquica no puede repararse el planteamiento incompleto del Recurso de Alzada en cuanto a los agravios que podría haberle causado la Resolución Sancionatoria impugnada, aspecto respaldado por el art. 211.I del Código Tributario Boliviano, concordante con el art. 198.I inc. e) de la misma norma, por lo que la AGIT, en sujeción a las normas y principios respaldo técnica y jurídicamente su resolución, al respecto señala la Sentencia Constitucional 1312/2003-R de 9 de septiembre, el cual establece el principio de congruencia.

Concluye señalando que, el argumento de la retroactividad de la norma más favorable establecida en el art. 150 de la Ley 2492, recién es expresado a momento de la interposición del Recurso Jerárquico, el cuál debió ser interpuesto en el recurso de alzada.

II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia.

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° 000959100559 de 15 de octubre de 2009, que resuelve instruir Sumario Contravencional en contra del contribuyente Aduana Nacional de Bolivia, en el marco de lo establecido en el artículo 168 de la Ley 2492, concordante con el art. 17 y el párrafo de la Disposición Final Quinta de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento al Deber Formal de Información previsto en el artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de septiembre, sujeto a la sanción establecida en el punto 4.3 del numeral 4 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto, la misma que asciende a 5.000 UFV's, cursante a fs. 2 del anexo 2, notificado mediante cedula a la Aduana Nacional de Bolivia el 12 de noviembre de 2009, cursante a fs. 9 del anexo 2.

Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo, que dispone sancionar al contribuyente Aduana Nacional de Bolivia al amparo de los arts. 70 numerales 6 y 8, 71.I, 162, 166 y 168 de la Ley 2492, art. 5 y Anexo inc. a) numeral 4 subnumeral 4.3. de la Resolución Normativa de

Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto y artículos 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, con la multa de 5.000 UFV's, por haber incurrido en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio Web (www.impuestos.gov.bo) o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98, por el periodo fiscal agosto/2007, cursante de fs. 26 a 30 del anexo 2.

El sujeto pasivo interpone Recurso de Alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012 de 22 de febrero, que confirma la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011, cursante de fs. 22 a 28, contra la que la Aduana Nacional de Bolivia interpone Recurso Jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2012 de 7 de mayo, que resuelve Anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012, a fin de que la ARIT, emita nueva resolución que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, cursante de fs. 45 a 51 y 90 a 97 del anexo 1.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, que dispone confirmar la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo, y mantiene firme y subsistente la multa de 5.000 UFV's, por la omisión de presentar la información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal agosto de 2007, cursante de fs. 127 a 135 del anexo 1.

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012 de 25 de septiembre, que resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, manteniendo firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV., establecida en la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo, correspondiente al período fiscal agosto de 2007, cursante de fs. 201 a 212 del anexo 1.

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 (CPC), en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 155, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354.II del CPC, se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 164 a 166, dúplica cursante de fs. 176 a 177, notificación a tercero interesado Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz I, cursante a fs. 230 y a la Procuraduría General del Estado Plurinacional de Bolivia, cursante a fs. 274.

Concluido el trámite se decretó a fs. 276 "autos para sentencia".

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsión de los datos del proceso y antecedentes, se desprende que el objeto de la controversia, radica en establecer si, corresponde aplicar retroactivamente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, o en su caso mantener la aplicación de las Resoluciones



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Normativas de Directorio N° 10-0029-05 y N° 10-0021-04 que determinó al inicio la sanción a la Aduana Nacional de Bolivia.

Previo a realizar el análisis respectivo, resulta necesario establecer algunos conceptos y normativa aplicable al caso objeto de la controversia, conforme a lo siguiente:

Guillermo Cabanellas de Torres, en el "Diccionario Jurídico Elemental", señala que, la retroactividad de la ley ha de extender su eficacia sobre hechos ya consumados (pág. 353-Ed. Heliasta); esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación. En la Sentencia Constitucional 1421/2004-R, se señala que una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas.

Que, la Irretroactividad de la Ley, se constituye en un principio que la Constitución Política del Estado garantiza a través del mandato establecido en el art. 123, el cual refiere: *"La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"*. Por tanto, la irretroactividad de la Ley es la regla y por ende, la retroactividad es la excepción, por mandato expreso de la propia Constitución.

Que, el art. 150 de la Ley N° 2492, establece: *"Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable"*, de lo cual se advierte que, establece de manera general el carácter irretroactivo de la ley tributaria y previniendo expresamente los casos en los que la norma adquirirá efecto retroactivo.

Que, el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, establece: *"Los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de presentar la información del "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención"*, serán sancionados conforme lo establecido en el artículo 162 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario, y en el numeral 4.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004.

Que, el Anexo "A", numeral 4.3, de La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto, establece como deber formal de los contribuyentes, la entrega de toda información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en las normas específicas, cuyo incumplimiento por personas jurídicas será sancionado con la multa de 5.000 UFV's.

Que, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, que modifica la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037-

07, en su art. 1 párrafo II numeral 4.3.2, establece por el incumplimiento del Deber Formal de prestación de información por los Agentes de Información en el plazo establecido la sanción de 450 UFV's.

Ahora bien, la jurisprudencia constitucional Boliviana en la Sentencia Constitucional 0287/2011-R 29 de marzo, no diferencia entre sanción administrativa y sanción penal y que la única diferencia entre éstas es la autoridad que la impone, al señalar: *"...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal". (García de Enterría, E. y Fernández, T. R., Curso de derecho administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, página 159)..."*

A ese fin, la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0636/2011 de 3 de mayo, señala que, *"la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti, salvo claro está, los casos de ley más benigna. En el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal, sino también en el ámbito administrativo sancionador en general, la regla del tempus comissi delicti cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de las acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal (...)"*.

En conclusión de conformidad a la jurisprudencia constitucional indicada, es aplicable la retroactividad de las sanciones más benignas, prevista en el art. 150 del Código Tributario Boliviano, no solo a los casos de comisión de delitos tributarios, sino a las contravenciones tributarias.

Ahora bien, toda vez que, la demanda se circunscribe respecto al monto de la sanción, corresponde a este Tribunal, limitarse solo a determinar lo solicitado, conforme al objeto de la controversia identificada precedentemente, a ese fin en el caso de autos, se establece que, efectivamente a través de las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0029-05 y N° 10-0021-04, se estableció una multa de 5.000 UFV's, a la Aduana Nacional de Bolivia, como sanción por incumplimiento de deber formal, disposición que se encontraba vigente a momento de la contravención tributaria del caso que nos ocupa. Por otro lado, se advierte que, el 7 de octubre de 2011, entra en vigencia la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011, que en su art. 1.II, num. 4.3.2, estableció la sanción máxima de 450 UFV's, para personas jurídicas, que resulta ser por el efecto retroactivo dispuesto en el artículo 150 de la Ley N° 2492 y 123 de la CPE, más benigna frente a la sanción establecida en la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, la que efectivamente estaba vigente al momento de cometerse la contravención de incumplimiento de deber formal.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

En ese marco; de lo expuesto, se llega a establecer que, en el caso de autos la regla del *tempus comissi delicti*, por efecto de la excepción o salvedad en los casos específicos previstos por ley, ha quedado sin efecto, debiendo aplicarse la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-2011, por constituir la norma más favorable, disposición normativa que si bien no fue aludida por el contribuyente en su recurso de alzada, pero si manifestado en su recurso jerárquico, al imperio de la jurisprudencia expuesta y de la propia Constitución Política del Estado, debe ser aplicada conforme al razonamiento expuesto, en previsión del artículo 150 de la Ley N° 2492 y 123 de la CPE.

V. CONCLUSIONES.

Consecuentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0862/2012, que confirma la Resolución de Recurso Alzada ART-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, que mantienen la sanción de 5.000 UFV., conforme las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0021-04 y 10-0029-05, aplicaron incorrectamente la normativa descrita al exordio, transgrediéndose de esta manera el art. 150 de la Ley 2492 y art. 132 de la CPE.

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 N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 93 a 95, subsanada por memorial de fs. 102 a 103 y 108, interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia Revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0862/2012, de 25 de septiembre, en lo concerniente a la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria N° 00120/2011 de 9 de marzo, determinando que la misma alcanza a 450 UFV's, conforme a los fundamentos esgrimidos en el presente fallo; manteniéndose en todo lo demás firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
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



Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA N° 387 FECHA 6 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 01/2017

Conforme

VOTO DISIDENTE:

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



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

EXP. Nº 897/2012

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 15:31 del día martes 23 de enero de 2018, notifiqué a:

Daney David Valdivia Corra
AGIPI

con Sentencia 387/2017 de fecha 6 de junio de 2017.

Mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO:

Conrado Peña
3099457 ch

CERTIFICO:

OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA