



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

30-10-17
8:40

SALA PLENA

22

SENTENCIA: 427/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 349/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 22 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014, pronunciada el 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 110 a 116, réplica de fs. 122 a 124 vta., la dúplica de fs. 129 a 130, el memorial del tercero interesado de fs. 78 a 85, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes de la Paz, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, señala que el 26 de abril de 2013, la Administración Tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013, 26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, contra el contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. MABET S.A., correspondientes a los periodos fiscales diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento al Deber Formal, al no haber realizado el registro correcto de su Libro de Compras IVA, conforme a los incisos a), d), e) y f) Numeral 2) Parágrafo II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sujeto a la sanción establecida en el Subnumeral 3.2 Numeral 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, actos administrativos que fueron notificados el 9 de mayo de 2013.

Añade que, una vez presentados los descargos por el contribuyente, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, por los periodos fiscales diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, que resolvieron sancionar al contribuyente con la multa de 1.500 UFV por cada periodo, por incurrir en la contravención de Incumplimiento de Deberes Formales, (No Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica por periodo fiscal y casa

matriz y/o sucursal), conducta sancionada conforme a lo establecido en el subnumeral 3.2 Numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y parágrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492 concordante con el art. 40 del DS No. 27310.

Manifiesta que el contribuyente MABET interpuso recurso de alzada contra las Resoluciones Sancionatorias, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1115/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013; lo que motivó que la Administración Tributaria interponga Recurso Jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014, que dispuso confirmar la resolución de alzada, dejando sin efecto la multa de 1.500 UFV por cada contravención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, violó el art. 70, 160 y 162 de la Ley N° 2492, art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0016-07 y la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07, argumentando que el ente fiscalizador con la finalidad de determinar la preexistencia de la conducta u obligación tributaria administrativa incumplida por el contribuyente emitió el 18 de mayo de 2007 la RND No. 10.0016.07, misma que en su art. 47 parágrafo I determina como obligación del sujeto pasivo a llevar registros contables, registrar de manera cronológica en sus Libros de compras IVA, todas las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, en ese marco, aclara que no se sancionó al contribuyente por no haber llenado el campo referido al número de factura o autorización que son datos que identifican al documento, sino por haber incurrido en errores de transcripción en los datos de las facturas, pues se trataría de documentos inexistentes o imposibles de identificar por lo que no estaría respaldando su crédito fiscal.

Aclara que no basta el simple registro de las operaciones en el Libro de Compras y Ventas IVA, sino además dicho registro debe ser correcto, ya que los deberes formales son obligaciones que ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes con la finalidad de colaborar con la administración posibilitando el control y verificación de las obligaciones tributarias, en ese propósito el art. 70 de la Ley N° 2492, se refiere al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general, y que precisamente los arts. 45 y 47 de la RND No. 10-0016-07 obliga como cumplimiento de un deber formal el establecimiento de un "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, que respaldan el crédito, asimismo los incisos a), d), e) y f) Numeral 2 del parágrafo II de la misma norma dispone que los Libros de Compras IVA deben tener el número de factura y número de autorización, por lo que el contribuyente al haber registrado



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 349/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

incorrectamente en sus Libros de Compras IVA los números de autorización, los números de facturas, los números de códigos de control y los números de fechas de facturas, ameritan una multa de 1.500 UFV por periodo fiscal, haciendo un total de UFV 15.000, conforme al subnumeral 3.2 del Numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, como lo tipificó la Administración Tributaria en las Resoluciones Sancionatorias emitidas, al haber evidenciado que Maderera Etienne S.A. MABET S.A. adecuo su conducta a lo establecido por los arts. 162 de la Ley 2492 y numeral 2 de los incisos a), d) e) y f) numeral 2) del párrafo II del art. 47 de la RND 10-0016-07 (tipificación de la contravención).

Remarca que la Autoridad General de Impugnación Tributaria violó la normativa antes citada, al no haber considerado que el registro que efectúa el contribuyente debe ser realizado sin ningún margen de error, es decir de manera correcta a efectos de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación que realice la Administración Tributaria, caso contrario bastaría con llenar cualquier dato, frase o palabra que al contribuyente se le antoje, lo cual, es contrario a los fines para los que se crearon los registros, aduce que no es necesario que el deber formal citado contenga las cualidades o las condiciones para su adecuación con la conducta ilícita cometida, toda vez que los elementos cualitativos del mismo son atribuidos mediante la interrelación que tiene con las demás normas tributarias de carácter general, tomando la lógica de que a partir del cumplimiento de dicho deber formal que establece la forma correcta en que se debe llenar sus registros contables, el contribuyente se beneficie legítimamente del crédito fiscal contenido en las facturas registradas y a su vez cumpla a cabalidad la obligación de facilitar las atribuciones de fiscalización y de control que tiene la Administración Tributaria, por lo que el contribuyente adecuó o subsumió su conducta como incumplimiento al deber formal establecido en el subnumeral 3.2, del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND No. 10.0037.07 y por consiguiente pasible a la sanción establecida en la normativa precitada.

Realizando una transcripción de las partes pertinentes de las Sentencias Constitucionales Nos. SC 0100/2010 y 0029/2013, referidas a la facultad sancionadora del Estado que delega a las entidades públicas administrativas, expresó que la Administración Tributaria cuenta con plenas facultades para imponer sanciones.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, e ingresando al fondo se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA:

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 110 a 116, señalando que el enfoque desarrollado por la Administración Tributaria demandante, pretende inducir en error al Tribunal Supremo de Justicia en cuanto a la tipificación del deber formal y la aplicación de las Resoluciones Normativas de Directorio Nos. 10-0016-07 y 10-0037-07.

Argumenta que el principio de legalidad establecido en el numeral 6, párrafo I del art. 6 de la Ley N° 2492 (CTB) dispone que sólo la Ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, entonces, para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención tributaria, deberá existir infracción material de la Ley, es decir, Ley o normativa reglamentaria, por lo que la Administración Tributaria a falta de una sanción expresa prevista en las disposiciones legales o normativas (tipicidad), no puede aplicar sanciones por interpretaciones extensivas o análogas, por cuanto en observancia al principio de tipicidad debe existir la certeza de que las leyes tributarias estén previstas y determinadas con claridad tal, que todos los contribuyentes bajo el principio de igualdad puedan prever sus conductas, evitando realizar hechos gravosos.

Continuó señalando que la empresa Maderera Boliviana Etianne S.A., al registrar erradamente la información y datos de las notas fiscales; como No. de autorización, código de control, No. de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales, no adecuó su conducta a lo establecido en los párrafos I y II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0016-07 (que exige a los contribuyentes llevar un libro de registros denominado "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas y demás información) ni al tipo previsto en la RND No. 10-0037-07, referido a los Deberes Formales relacionados con los registros contables y obligatorios, cuyo subnumeral 3.2, numeral 3 del Anexo Consolidado, dispone el deber de llevar Registro de libros e compras ventas IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica (Por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), puesto que si bien el contribuyente se encuentra obligado a llevar registro del Libro de Compras IVA, conforme al numeral 4 del art. 70 de la Ley 2492, sin embargo, la pretensión de la Administración Tributaria para sancionar el registro erróneo de los datos de las facturas, aplicando los párrafos I y II del art. 47 de la RND No. 10-0016-07, así como el subnumeral 3.2 numeral 3 del Anexo Consolidado RND No. 10-0037-07, al no estar tipificada dicha conducta al momento de ocurridos los hechos, significa sancionar al contribuyente por una conducta no tipificada, es decir no prevista en la norma, no pudiendo comprenderse bajo interpretación extensiva que el erróneo llenado de los datos de las facturas merezca la misma tipificación, o sea la aplicación de la normativa antes citada, con la consecuente sanción, constituyendo dicho extremo vulneración al principio de tipicidad, al admitir y conferir a la Administración Tributaria potestades discrecionales para la configuración de deberes materiales y formales, cuando estos no han sido establecidos en norma previa, siendo este un requisito esencial para sancionar la conducta del contribuyente.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 349/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Con relación a la aplicación de la RND No. 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, precisó que la Autoridad Regional de Administración Tributaria de La Paz, aclaró que la conducta observada y equivocadamente sancionada al contribuyente, consistente en error en el llenado de información correspondiente a la factura, fue tipificada a partir de la vigencia de la citada RND No. 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que en el subnumeral 4.2.1 numeral 4, parágrafo II del art. 1 señala: "Deber Formal de Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV,1 sin errores por periodo fiscal"; por lo que sostiene que bajo el principio de legalidad y tipicidad, no puede aplicarse una sanción cuya conducta fue tipificada con posterioridad a la vulneración del deber formal. Finalizó señalando que la Administración Tributaria aplicó sanciones por incumplimiento al deber formal por una conducta que no se encuentra tipificada como contravención, por tanto la empresa MABET S.A. no adecuó su conducta a lo previsto en los arts. 70, numeral 4, de la Ley 2492 y 47, parágrafos I y II de la RND No. 10-0016-07, no correspondiendo la aplicación de la sanción prevista en el subnumeral 3.2 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por consiguiente la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz el Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 28 de enero.

III. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Mauricio Eloy Etienne Solares, en representación de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.) en su condición de tercero interesado, se apersonó al proceso con memorial de fs. 78 a 85, señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 28 de enero, realizó una correcta aplicación, interpretación de los principios y de la normativa tributaria al dejar sin efecto las multas impuestas por incumplimiento a deberes formales mediante las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, en razón a que las mismas vulneran el principio de legalidad, ya que el tipo aplicado no cumple con la exigencia de taxatividad en materia de infracciones administrativas como dimensión material del principio de legalidad sancionadora.

Asimismo señaló que, las citadas Resoluciones Sancionatorias, vulneran el principio de tipicidad, al imponer una sanción administrativa que no corresponde con la falta o hechos objetos del procedimiento administrativo, de manera que no existe una correspondencia exacta entre la conducta del hecho y el supuesto normativo previsto en la norma

aplicable por la Administración, entidad que no realizó la debida subsunción, vulnerado la garantía de la tipicidad.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, violó lo establecido en el numeral 4 del art. 70 de la Ley No. 2492, arts. 160 y 162 de la misma norma y los arts. 45 y 47 de la RND No. 10.0016.07 y la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07, al no haber considerado que el registro de la información y datos de las notas fiscales como número de autorización, código de control, número de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales que se efectúa en los libros de compras IVA, debe ser realizado sin ningún margen de error, caso contrario, el sujeto pasivo adecua o subsume su conducta como incumplimiento al deber formal establecido en el subnumeral 3.2, del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND No. 10.0037.07, pasible a la sanción establecida en la precitada normativa tributaria.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESLES.

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

1. Que, el 9 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó al representante legal de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.) con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013, 26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, todos de 26 de abril de 2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento al Deber Formal, al no haber realizado el registro correcto de su Libro de Compras IVA, conforme a los incisos a), d), e) y f) Numeral 2, Parágrafo II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sujeto a sanción establecida en el Subnumeral 3.2 Numeral 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, actos administrativos que fueron notificados el 9 de mayo de 2013 (fs. 1 al 11 de los Anexos 2 al 11 de antecedentes administrativos).

2. El 12 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió los Informes CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 769/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 766/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 758/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 764/2013, CITE:



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 349/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 757/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 756/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 768/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 760/2013 CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 767/2013 y CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 761/2013, que concluyen indicando que realizada la valoración de los hechos, los descargos presentados por la empresa contribuyente, no son suficientes para dejar sin efecto los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales (fs. 15 a 17 Anexos 2 al 11).

4. El 20 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos.18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, contra MABET S.A. sancionándole con la multa de 1.500 UFV por cada periodo, por incurrir en la contravención de Incumplimiento a Deberes Formales (No registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a norma específica por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), conforme lo establece el Subnumeral 3.2 Numeral 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, y el Parágrafo I del art. 162 de la Ley 2492 concordante con el art. 40 del DS No. 27310 (fs. 21 a 29 de los Anexos 2 al 11).

6. Mabet S.A. interpuso recurso de alzada contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. Nos.18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1115/2013 de 4 de noviembre, que determinó revocar totalmente las citadas Resoluciones Sancionatorias, dejando sin efecto legal la sanción de 1.500 UFV por cada contravención relativo a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 (fs. 139 a 146 Anexo 1).

7. Contra dicha resolución de alzada, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1115/2013 de 4 de noviembre (fs. 177 a 187 vta. del Anexo 1).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975). Habiéndose evidenciado que la parte demandante presentó el memorial de réplica de fs. 122 a 124 vta. y la autoridad demandada la dúplica de fs. 129 a 130, por lo que concluido el trámite de la causa se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 131 de obrados.

VI. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la revisión de los obrados se evidencia que la Administración Tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013,

26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, todos de 26 de abril de 2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA, de la información y datos de las notas fiscales, como número de autorización, código de control, número de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales, emitiendo luego las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, sancionando a la empresa contribuyente MABET S.A. por el incumplimiento al deber formal relacionado a Registro en Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, en aplicación del Subnumeral 3.2 Numeral 3 del Anexo Consolidado Inciso A de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, determinando la sanción de 1.500 UFV por cada uno de los periodos fiscales.

Que, el art. 70 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que constituyen obligaciones del sujeto pasivo: *4. Respalda las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.*

Por su parte, el art. 160 de la citada Ley, prevé que son contravenciones tributarias: *5. Incumplimiento de otros deberes formales.* Seguidamente el 162 del Código Tributario Boliviano, determina: *“El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda (50 UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”.*

En ese orden, el 47 de la RND No. 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, estableció un libro de registro denominado “Libro de Compras IVA”, en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA.

A su vez, la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, en el Anexo Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento, en el Subnumeral 3.2 Numeral 3, establece como deber formal el registro en Libro de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en la norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), sancionando este incumplimiento a personas jurídicas con la multa de 1.500 UFV.

Ahora bien, corresponde precisar que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas y por tanto, rigen para



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 349/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad. El principio de legalidad previsto en el art. 6, numeral 6 del parágrafo I de la Ley 2492, dispone que sólo la Ley puede tipificar ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, pues tratándose de un proceso sancionatorio, la descripción de la conducta sancionada debe ser absolutamente clara, a efecto de cumplir con el principio de tipicidad, que es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el artículo 14-IV de la norma constitucional y que ha sido desarrollado en el artículo 6-6 del Código Tributario Boliviano vigente.

Que, las normas analizadas precedentemente prevén con claridad el concepto, alcance y sanciones de las contravenciones tributarias, es así que el sub numeral 3.2, numeral 3 Anexo Consolidado de la RND No. 10-0037-07, evidentemente impone el deber formal de registrar en los libros de compras y ventas IVA la información de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), nótese que de acuerdo a la citada norma el incumplimiento sólo está referido al no registro en el Libro de Compra y Venta IVA de la información, empero, no dispone que sea sancionable el registro erróneo de los datos de las facturas.

En ese contexto, se concluye que la empresa Mabet S.A. al registrar de manera errónea la información y ciertos datos de las notas fiscales como ser: número de autorización, número de factura, código de control y fecha diferente a la factura original, no adecuó su conducta a lo establecido en los parágrafos I y II del art. 47 de la RND 10-0016-07, que impone la obligación de llevar libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", a los efectos del registro cronológico las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, tampoco enmarcó su conducta al tipo previsto en el subnumeral 3.2, numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND No. 10-0037-07, que dispone el Registro en Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, es decir que sanciona el no registro, por lo que no resulta aplicable al registro con errores como ocurre en el caso que nos ocupa, en consecuencia no corresponde sancionar una situación no prevista en la norma en observancia del principio de tipicidad, que se constituye en una garantía para los administrados, que deben tener certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas y cuál es la consecuencia de ese incumplimiento, pues resulta violatorio tanto del principio de legalidad como del principio de tipicidad aplicar sanciones por interpretaciones extensivas o análogas, aclarando que el registro sin errores sería una conducta tipificada y sancionada recién a partir de la vigencia de la RND No. 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que modificó la RND No. 10-0037-07, lo cual fue correctamente analizado por la autoridad jerárquica.

Por lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución Jerárquica impugnada, confirmando la resolución de alzada no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

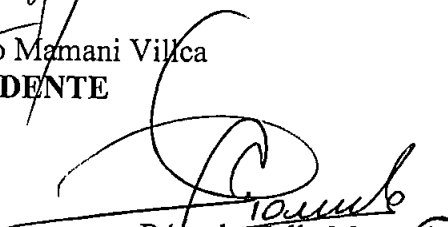
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMROBADA** la demanda de fs. 15 a 22 vta. interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Bornes Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

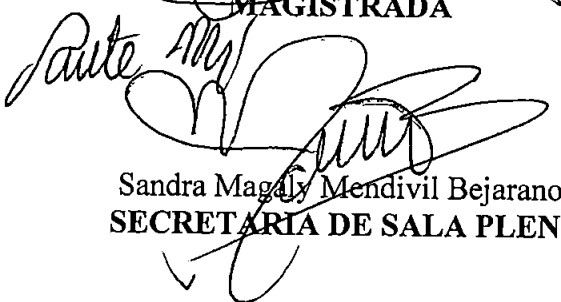

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

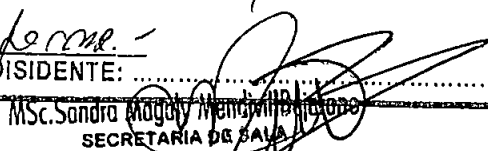

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA N° 427..... FECHA 6 de junio.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Conforme
VOTO DISIDENTE:


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