



18
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

27-08-17
8:27

SALA PLENA

SENTENCIA: 434/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 311/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 46 a 51, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre, que cursa de fs. 25 a 43 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 73 a 75 vta., la réplica y dúplica que cursan de fs. 79 a 81 vta. y 4 fs. 84 y vta., respectivamente; y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante Administración Tributaria- señaló que, en uso de sus atribuciones y facultades conferidas por los arts. 100 y 104 de la Ley N° 2492, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08516, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Petrobras Bolivia S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) Crédito Fiscal, correspondiente a los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, de dicha verificación efectuada sobre base cierta, de conformidad a lo señalado por el art. 43.I de la Ley N° 2492, se comprobó que el contribuyente no ha determinado el IVA de acuerdo a ley, consignando en las Declaraciones Juradas presentadas, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo las previsiones previstas por la Ley N° 843, Decretos Supremos, Reglamentos y las Resoluciones Administrativas de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.

Indica que, se labraron las Actas por Contravención Tributaria N° 45156, 45157, 45158 y 45159, por incumplimiento de deberes formales; practicada la liquidación previa de adeudos, como señala el art. 96 de la Ley N° 2492, se estableció el monto de 8.699.- UFV's (ocho mil seiscientos noventa y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 15.596.- (quince mil quinientos noventa y seis 00/100 Bolivianos), por concepto del IVA, monto que incluye el tributo omitido, intereses,

multa por incumplimiento de deberes formales emergentes de las Actas referidas y la calificación de la conducta como omisión de pago, ante la no cancelación de la liquidación efectuada, se procedió a emitir la Vista de Cargo CITE. SIN/GGSCZ/DF/VC/00755/2012 de 23 de noviembre, habiendo el contribuyente presentado descargos a los reparos establecidos en dicho acto administrativo, los cuales fueron considerados insuficientes para desvirtuar las observaciones de la Administración Tributaria; en consecuencia, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Determinativa N° 17-00136-13 de 15 de mayo de 2013, la cual fue objeto de recurso de alzada interpuesto por Petrobras Bolivia S.A., el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0732/2013 disponiendo revocar en parte la Resolución Determinativa N° 17-00136-13; contra esta determinación la Administración Tributaria formuló recurso jerárquico resuelto por la autoridad ahora demandada, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013, que resolvió revocar parcialmente la referida Resolución de Recurso de Alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, transcribiendo el acápite IV.4.3 de la Resolución Jerárquica impugnada, expresa que de manera superficial la AGIT, establece que existiría una falta de tipicidad en la conducta del contribuyente; empero, la Administración Tributaria sancionó el incumplimiento aplicando la normativa y no como pretende hacer ver la autoridad demandada en su Resolución de Recurso Jerárquico señalando que se habría aplicado la sanción por analogía, lo que no resulta evidente, pues la norma específica que el contribuyente ha infringido se encuentra en el párrafo I del art. 50 "Formato del Libro de Compras y Ventas IVA – Da Vinci LCV" de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07, vigente a partir del 02 de julio de 2007, en la que claramente se indica que los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del Libro de Compras IVA a través del Software Da Vinci LCV, conforme a lo dispuesto en la RND N° 10.0047.05 vigente a partir del 01 de marzo de 2006, la cual establece que se deberá presentar la referida información en base a campos definidos, siendo en el presente caso, el nombre del campo a consignar es el número de autorización de la nota fiscal declarada en los periodos objeto de verificación, el tipo de dato a registrar debe ser numérico, debiendo registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal, y no como pretende la AGIT mencionando que no existe tipificación al respecto.

Añade que, el incumplimiento sancionado mediante Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45157 y 45159, se encuentra normado y en plena vigencia al momento de acaecidas las contravenciones señaladas, siendo responsabilidad del contribuyente dar cumplimiento a cada una de las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria, habiéndose evidenciado producto de la revisión efectuada por el Departamento de Fiscalización de la entidad demandante, a los Libros de Compras enviados a través del módulo Da Vinci, que la misma no se encuentra conforme lo establece el art. 50 de la RND N° 10.0016.07, constituyendo incumplimiento a los deberes formales que deben ser sancionados.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 311/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Aclara que, la sanción señalada en el subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND 10.0030.11 de 07 de octubre de 2011, sanciona el señalado incumplimiento al deber formal con una multa menor a las establecida en la RND 10-0037-07; en consecuencia, siendo una norma más benigna corresponde su aplicación retroactiva conforme disponen los arts. 123 de la Constitución Política del Estado, (CPE) y 150 de la Ley N° 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre, en la parte referida a la revocatoria de las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45157 y 45159, manteniendo firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 17-00136-13 de 15 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, la Administración Tributaria determinó la sanción en aplicación del subnumeral 4.2.1 del Anexo A de la RND N° 10-0030-11, que establece: "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci - LCV, **sin errores por periodo fiscal**"; aclarando, que la RND N° 10-0016-07, no establece en ninguno de sus artículos el deber formal de que la información introducida en el Libro de Compras y Ventas IVA **no contenga errores** en relación a la consignación del número de autorización, número de factura o monto, aspecto que fue establecido en las modificaciones a la RND N° 10-0030-11, en ese entendido, Petrobras Bolivia S.A., envió su Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, según el formato y la información establecida en el art. 50.I de la RND N° 10-0016-07; empero, se realizó con errores en el llenado del número de autorización de dos facturas correspondientes a julio y septiembre de 2010, por lo que la Administración Tributaria aplicó lo previsto en el subnumeral 4.2.1 del Anexo A de la RND N° 10-0030-11, lo que evidencia la ausencia de tipicidad para la conducta del contribuyente, puesto que la RND N° 10-0016-07, no establece el deber del llenado del Libro de Compras y Ventas IVA sin errores en la información contenida en los campos dispuestos como formato; por ello, se dio la aplicación de una sanción por analogía, de forma contraria al mandato del art. 8.III de la Ley N° 2492, que determina que en virtud a la analogía no se podrán tipificar delitos ni definir contravenciones o aplicar sanciones.

Seguidamente transcribe parte de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0104/2013, citada como línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, expresando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución Jerárquica Impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre.

III. Réplica y dúplica.

Presentadas la réplica de fojas 79 a 81 vta., mediante la cual la Administración Tributaria reitera y ratifica sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica a fs. 84 y vta., en la cual la AGIT únicamente indica este extremo.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 53 se dispuso la notificación al tercero interesado Petrobras Bolivia S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa a fs. 99, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 105 se decretó "Autos para Sentencia".

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la Administración Tributaria aplicó de manera retroactiva la RND N° 10-0030-11, para establecer sanciones por incumplimiento del deber formal de presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal, en perjuicio de Petrobras Bolivia S.A., y si existiría una falta de tipicidad en la conducta del contribuyente, al no estar establecida dicha sanción en la RND N° 10-0016-07.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 311/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley N° 620.

V.2. Sobre la excepción de la norma más benigna al principio *tempus comissi delicti* en el ámbito procesal administrativo.

El principio de retroactividad es aplicable al procedimiento administrativo sancionatorio, sobre todo si beneficia al administrado, así lo estableció la SC 0636/2011-R de 3 de mayo, al señalar que: "...respecto a la aplicación de la norma procesal y sustantiva en el tiempo, la jurisprudencia puntualizó lo siguiente: 'la aplicación de 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' (Así las SSCC 1055/2006-R, 0386/2004-R entre otras). Conforme este entendimiento, es claro que en el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio 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, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento. Consiguientemente, es válido que en un proceso judicial o administrativo se apliquen dos normas: la norma procesal vigente y la abrogada cuando discipline aspectos sustantivos", lineamiento jurisprudencial confirmado por las SSCC 1717/2012, 0270/2012 y 0812/2012, así como la SCP 0732/2016-S3 de 22 de junio, entre otras; asimismo, en materia tributaria el art. 150 de la Ley 2492, establece la retroactividad de las normas tributarias cuando supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Con base en lo señalado *ut supra*, se tiene que el principio de legalidad establecido en el art. 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), exige que las **sanciones administrativas solamente podrán imponerse cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa** y que el principio de tipicidad contenido en el art. 73 de la misma norma, dispone lo siguiente: "I. Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. II. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. (...)".

Ahora bien, ingresando a resolver la problemática planteada, se tiene que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de *“Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)”*, contenido en el numeral 4.2 del anexo A de la RND 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, refiriendo a lo dispuesto por los arts. 47 y 50 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, norma específica que de manera genérica señala que la información debe ser presentada sin errores, aspectos estos que fueron modificados por el art. 1.II de la RND 10.0030.11 de 09 de octubre de 2011, quedando el siguiente tipo contravencional: *“Presentación de libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, por período fiscal”*, y la misma disposición **adicionalmente agregó los tipos contravencionales** de incumplimiento del deber formal de *“Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por período fiscal”* y *“Presentación de toda la información de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, en el plazo establecido, por período fiscal”*, estos últimos contenidos en los subnumerales 4.2.1 y 4.2.2 del referido anexo A, respectivamente.

De lo argumentado hasta aquí, resulta evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de *Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por período fiscal”*, representa una conducta totalmente diferente a la de *“Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)”*, puesto que este último al referirse a las *“formas establecidas en normas específicas”* (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en los arts. 47 y 50 de la RND 10.0016.07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, **por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí**, por lo que la Administración Tributaria al pretender aplicar el tipo contravencional establecido en el art. 1.II de la RND 10.0030.11 de 09 de octubre de 2011, en el caso de autos con el argumento de aplicación retroactiva de la norma más benigna, ocasionó un perjuicio al contribuyente, ya que dicha conducta ahora considerada contraventora no estaba prevista durante los períodos que fueron objeto de verificación; es decir, durante los períodos julio, agosto y septiembre de 2010; por lo tanto, no concurre el requisito del beneficio a favor del sujeto pasivo para hacer una excepción al principio de irretroactividad de la norma tributaria.

VI. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2272/2013 de 30 de diciembre, resolviendo Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0732/2013 de 07 de octubre, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.



Estado Plurinacional de Bolivia

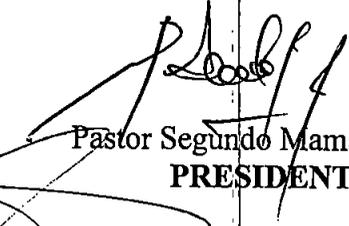
Órgano Judicial

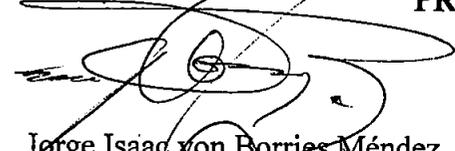
Exp. 311/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

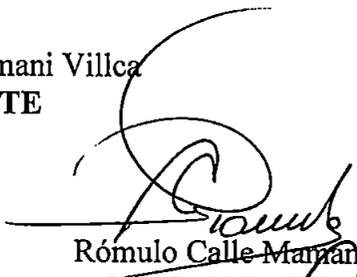
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 46 a 51, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, **se mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2272/2013 de 30 de diciembre, emitida 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.

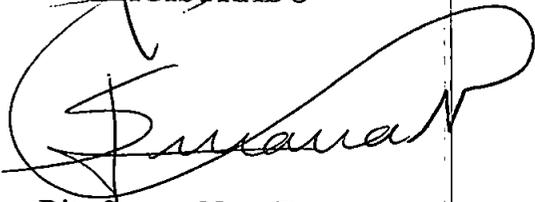

Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

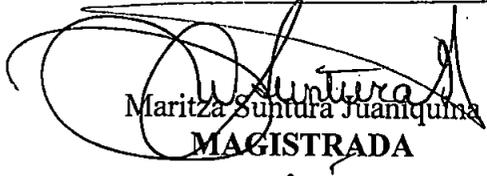

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

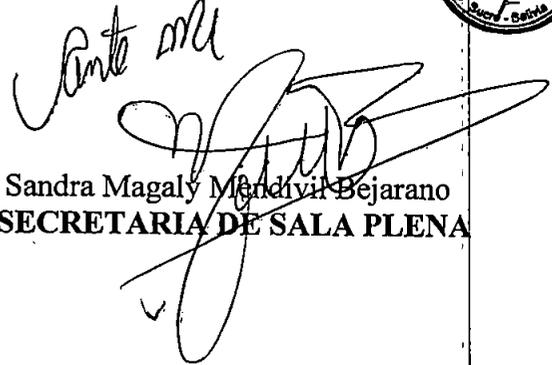

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Méndez Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

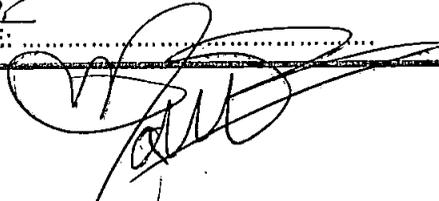
GESTIÓN: 2012.....

SENTENCIA N° 434 FECHA 6 de junio...

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2012.....

Confermer

VOTO DISIDENTE:



MCo. Sandra María Morales Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

