



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME Nº 090/16 - 13/05/16

H.R. Nº 2190 - 18/05/16

13-05-16

10:15

SALA PLENA

16

SENTENCIA: 4/2016
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 429/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa DLS DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fojas 186 a 196, interpuesta por la empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation, representada por Jorge Eduardo de María, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0287/2011 de 26 de mayo de 2011, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fojas 227 a 230, la réplica de fojas 234 a 235; dúplica que cursa a fs. 239 y antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante señala que el 25 de mayo de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Orden de Verificación Interna 78100VI00010, inició verificación puntual con el objeto de comprobar el cumplimiento de las normas que rigen al débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) con relación a las ventas por bienes y/o servicios efectuadas en el periodo junio/2006, emitiéndose la Vista de Cargo SIN/GSH/DF/VI/VC/0040/2010 de 12 de agosto de 2010; posteriormente el 9 de septiembre, 5, 11, 14 y 20 de octubre, todos de 2010, presentó a la Administración Tributaria, notas comunicando los pagos realizados correspondiente al total de la deuda tributaria, más la sanción equivalente al 20% sobre el componente Mantenimiento de Valor.

Luego, el 16 de noviembre de 2010 se notificó la Resolución Determinativa 17-000494-10 de 12 de ese mes y año, en la cual se aceptaron los pagos por la empresa demandante, cubriendo la deuda tributaria y se tomó como pago a cuenta de la sanción el importe del 20% del mantenimiento de valor, estableciendo una multa sancionatoria por el 100% del tributo omitido, determinación que fue confirmada en las instancias de alzada y jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de hechos, fundamenta su demanda, señalando que:

- 1) **Aplicación de la multa por omisión de pago.-** Indica que la controversia se refiere a la aplicación del art. 165 de la Ley Nº 2492;

es decir, respecto a cuál es el criterio válido al momento de aplicar la multa sancionatoria por omisión de pago, ya que por una parte la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, estableció que la misma debe ser aplicada sobre la deuda determinada por la fiscalización actuante; es decir, sobre el mantenimiento de valor; empero la Autoridad General de Impugnación Tributaria, determinó que la base para la sanción por omisión de pago está dada por el 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo, sin haber considerado el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Acusa la existencia de contradicción en la instancia jerárquica con las siguientes resoluciones: AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto; AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre y señaló que, si se comparan con la resolución impugnada en el presente proceso, tienen el mismo análisis y alcance "Diferimiento en la Facturación" y la diferencia radica en la aplicación de la base sobre la que se calcula la multa sancionatoria, por ello, consideró vulnerado el principio de legalidad porque claramente la Administración Tributaria hizo una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma.

- 2) Agrega que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0287/2011, surgió de una verificación puntual ejecutada por la Administración Tributaria y su alcance está limitado a las notas fiscales observadas porque no fue una verificación de toda la facturación de un periodo y por ello, no puede decirse que el contribuyente no pagó su deuda tributaria porque sí lo hizo enmarcado en el numeral 1 del parágrafo I del art. 93 de la Ley 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en la nota MH/VPT/DGPTI/Nº 143/2007 de 27 de julio, en la que se señaló que cuando el contribuyente declara y paga toda la deuda tributaria que él creyere total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, ésta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y en caso de encontrar alguna diferencia sobre el monto, se determina la deuda sobre lo no pagado, ya que el arrepentimiento eficaz ya se materializó con el pago determinado por el contribuyente.

Indica que la nota GNTJ/DEOCC/Nº 1102/2007 de 19 de septiembre, emitida por el Departamento de Evaluación Operativa y Control de Calidad de la Gerencia Nacional Técnica Jurídica y de Cobranza Coactiva del Servicio de Impuestos Nacionales, emitida atendiendo la solicitud de opinión sobre el cálculo de la sanción, señaló que está por demás claro que la empresa demandante, pagó el total de su deuda tributaria establecida en sus Declaraciones Juradas establecidas por impuesto y por periodo, antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria y lo hizo en función de lo que creía correcto y en el caso de que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas no se beneficiaría con ningún incentivo,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

añadiendo que debe tenerse en cuenta que el art. 39 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, expresamente faculta a la Administración a realizar posteriores ajustes si existiese alguna diferencia con relación al monto pagado por el contribuyente con anterioridad a cualquier acto de la Administración, sobre el monto abonado antes del inicio de la inspección por el contribuyente no corresponde aplicar sanción, ya que dichos montos fueron abonados por el contribuyente en su convencimiento que respondían a la deuda total.

- 3) Añade que la deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo no es igual a la determinada por la Administración Tributaria, por lo que no se debe confundir o malinterpretar los criterios vertidos en las notas MH/VPT/DGPTI/Nº 143/2007 de 27 de julio y el cite GNTJ/DEOCC/Nº 1102/2007 de 10 de septiembre, por otra parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no estableció la señalada diferencia, por ello su interpretación en la aplicación de la sanción es diferente a otros casos similares, que se originan en la mala liquidación de la deuda tributaria realizada por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos para su caso particular.

Agrega que el art. 42 del DS Nº 27310 señala que la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la Ley Nº 2492, será calculada con base en el tributo omitido, determinado a la fecha de vencimiento expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda y conforme a las actuaciones de los antecedentes, la Administración Tributaria no determinó el tributo con relación a los pagos del capital ya efectuados por la empresa y por el contrario, tuvo en cuenta esos pagos y únicamente exigió sumas adicionales en concepto de mantenimiento de valor, además de los intereses y multas formales.

Relata que, el importe por la sanción por omisión de pago, tal como establece el art. 29 del DS Nº 27310, no puede ser mayor al 100% del monto calculado para la deuda tributaria y que éste debe estar calculado con base al tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, en el caso de autos, la deuda tributaria fue determinada por la Administración Tributaria en los términos del referido art. 29 del DS Nº 27310.

Arguye que el art. 8 del DS Nº 27310 establece que las multas forman parte de la deuda tributaria en la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables a través de la resolución determinativa o resolución sancionatoria, según corresponda, por lo que en su caso, habiendo cancelado toda la deuda determinada en la verificación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, únicamente correspondía declarar la inexistencia de deuda tributaria por el pago realizado e imponer la sanción por contravención por lo que una vez más, se pone de manifiesto la aplicación arbitraria de la ley y pleno desconocimiento de la diferencia existente entre los numerales 1 y 2 del parágrafo I del art. 93 de la Ley Nº 2492, la mala aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley Nº 2492 y los arts. 29 y 39 del DS Nº 27310.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0287/2011 de 26 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y; en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0062/2011 de 21 de marzo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que revocó totalmente la Resolución Determinativa 17-000494-10 de 12 de noviembre de 2010, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por proveído de fs. 199, fue corrida en traslado, apersonándose por memorial presentado el 08 de noviembre de 2011, que cursa de fs. 227 a 230, Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

La Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación estableció que en el periodo julio/2006, existían operaciones relacionadas con la prestación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en los periodos agosto y septiembre/2006 por lo que, en aplicación de los arts. 4 y 10 de la Ley N° 843, num. 85 inc. c) de la R.A. 05-0043-99 y 2 del DS N° 21532, se estableció como resultado del proceso de verificación, un impuesto diferido de Bs. 776.425 (setecientos setenta y seis mil cuatrocientos veinticinco 00/100 Bolivianos) para el IVA y Bs. 179.174 (ciento setenta y nueve mil sienta setenta y cuatro 00/100 Bolivianos) para el IT.

Indica que el 19 de septiembre y el 19 de octubre, ambos de 2006, el contribuyente presentó declaraciones juradas correspondientes a los períodos facturados en agosto y septiembre/2006, pagando en efectivo los importes por el IVA y compensó el IT con el IUE, pero no consideró el mantenimiento de valor que surge entre la fecha de vencimiento de los pagos efectivos de venta y la fecha de pago, quedando pendiente además del mantenimiento de valor, los intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiendo la aplicación de la sanción, conforme a la previsión del art. 39 del DS N° 27310, con base en las diferencias detectadas por la Administración Tributaria en el proceso de verificación.

Añade que el art. 165 de la Ley N° 2492, dispone que la contravención de omisión de pago se configura cuando el sujeto pasivo no paga o paga de menos la deuda tributaria; en el presente caso, de acuerdo con el art. 4 incs. a) y b) de la Ley N° 843 y 2 incs. b) y c) del DS N° 21532, el hecho generador del IVA e IT, para la prestación de servicios (servicio de perforación, servicio de catering y alquiler de acumulador), quedó perfeccionado en el momento que finalizó la prestación convenida y para la venta de bienes (entrega de combustible y medicamentos), en el momento de la transmisión de dominio, mismos que tienen carácter mensual, en ese entendido la obligación tributaria que deviene del perfeccionamiento del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

hecho generador debió hallarse respaldada con la emisión de la respectiva factura y declararse en el plazo señalado para el efecto, que para el caso del período julio 2006, en consideración a que la terminación del NIT del sujeto pasivo es el dígito 6, el vencimiento del período julio 2006 ocurrió el 21 de agosto de 2006, por lo que el sujeto pasivo, hasta esa fecha, tenía el deber de declarar las obligaciones tributarias de todos los actos cuyos hechos generadores se hubieran perfeccionado en el período julio de 2006, por lo que cualquier facturación y declaración realizada de manera posterior determina la existencia de un tributo que no fue cancelado en plazo y que tal como dispone el art. 8 del DS N° 27310 origina la deuda tributaria; consiguientemente, al existir un pago de menos de la deuda tributaria se tiene por configurada la contravención de omisión de pago.

Asimismo, refiere que se facturó y declaró el hecho generador correspondiente a julio 2006, hasta el vencimiento de los períodos agosto y septiembre de 2006, esto es, el 19 de septiembre y 19 de octubre de 2006, situación que incumple lo señalado por los arts. 7, 10, 74 y 77 de la Ley N° 843, ocasionando que en el período julio 2006, no se declare la totalidad de la obligación tributaria y por ende surja un impuesto impago que dio nacimiento a la contravención de omisión de pago y si bien esto ocurrió antes de la actuación de la Administración Tributaria, en la misma no se consideró lo dispuesto en los arts. 47 de la Ley N° 2492 y 10 del DS N° 27310, ya que de acuerdo con el art. 8 del citado Decreto Supremo, la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha de vencimiento, por lo que aún en el caso de que el impuesto diferido en bolivianos fue cancelado antes de las actuaciones de la Administración Tributaria, su re-expresión a valor presente a la fecha de vencimiento, es menor al impuesto que el sujeto pasivo debió cancelar en su oportunidad, por lo que al no haberse satisfecho el total de la deuda tributaria en las declaraciones juradas presentadas de manera posterior no es posible aplicar el beneficio del arrepentimiento eficaz sobre estos pagos, menos aun cuando el art. 39 del señalado Decreto Supremo, indica que esta extinción de la sanción procede siempre y cuando se realice el pago total de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los arts. 8 y 9 del mismo Decreto, es decir también el pago de los intereses.

En ese sentido, refiere que de acuerdo con la Resolución Determinativa, los pagos efectuados por el sujeto pasivo, después de sus actuaciones y en el transcurso de la verificación, llegan a cubrir el tributo omitido actualizado, intereses y parte de la sanción por omisión de pago; por lo que en la emisión de este acto administrativo la Administración Tributaria debió considerar la reducción de sanciones establecida en el art. 156 num. 1 de la Ley N° 2492, ya que de acuerdo con los arts. 12. IV del DS N° 27874 que modifica el art. 38 inc. a) del DS N° 27310 y 13. I inc. a) de la RND 10-0037-07, el acto que imponga la sanción debe contemplar la sanción del 20% del tributo omitido expresado en UFV; ahora bien, respecto al argumento de que el diferimiento no afecta la correcta determinación de la deuda, porque lo que interesa es la declaración del importe total del servicio; en relación a esto, se debe señalar que de acuerdo con el art. 70 num. 1 de la Ley N° 2492, es obligación del sujeto pasivo "*determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria*",

por lo que los arts. 4, 5, 7, 8, 9 y 10 de la Ley N° 843, rigen la determinación del IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho generador; la base imponible, la determinación del débito y crédito fiscal, la liquidación del impuesto, así como la forma y el plazo para su declaración, sin observarse que el diferimiento constituya una forma aceptable de liquidación o declaración o pago del impuesto, por lo que toda declaración después de la fecha de vencimiento constituye un impuesto no pagado y configura la contravención de omisión de pago.

II.1. Petitorio.

Finaliza, señalando que la presente demanda contenciosa administrativa, carece de sustente jurídico-tributario, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- a) De la revisión de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se tiene que el hecho que dio lugar a los reparos determinados por la Administración Tributaria, que posteriormente fueron objeto de los recursos de alzada y jerárquico, consiste en la venta de bienes y/o prestación de servicios por la suma de Bs. 5.972.503,88 (cinco millones novecientos setenta y dos mil quinientos tres 88/100 Bolivianos), que configuran el hecho generador de la obligación tributaria en el periodo julio de 2006; sin embargo, las facturas 2696, 2695, 2698 y 2699, 2700, 2702, 2704, 2703 fueron emitidas en los meses de agosto y septiembre, respectivamente, de 2006; es decir, en períodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador, realizando la presentación de las declaraciones juradas el 19 de septiembre y 19 de octubre de 2006 en el caso del IVA y/o compensado con el IUE en el caso del IT, sin considerar el incremento originado por la variación de la Unidad de Fomento a la Vivienda (fs. 12 a 56 del Anexo I).
- b) La Administración Tributaria emitió varias Órdenes de Verificación Interna, entre ellas la N° 781OVI00011 de 18 de mayo de 2010, relativa al periodo **julio/2006** (fs. 02 y 03 del Anexo III), verificación de la facturación posterior al hecho generador, que mereció la Vista de Cargo SIN/GSH/DF/VC/0041/2010 de 12 de agosto de 2010, en la cual se determinaron diferencias a favor del Fisco por Tributo Omitido (mantenimiento de valor), intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de los deberes formales originados en el pago diferido del IVA y su efecto en el IT, de donde surge una deuda tributaria por un importe total de 828.261 UFV (ochocientos veintiocho mil doscientos setenta y un 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 1.297.115.- (un millón doscientos setenta y nueve mil ciento quince 00/100 Bolivianos), tipificando su conducta como contravención tributaria de Omisión de Pago, con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido actualizado (fs. 83 a 90 del Anexo III).
- c) La empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation, el 09 de septiembre de 2010 -dentro el plazo establecido-, mediante memorial cursante de fs. 133 a 141 del Anexo III, presentó



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

fundamentos de hecho y de derecho ante la referida Vista de Cargo, posteriormente, el 05 de octubre de 2010, solicitó la reconsideración de la multa por Omisión de Pago y presentó las boletas de pago de la deuda tributaria determinada en la Vista de Cargo y de las multas por incumplimiento a deberes formales, adjuntando las respectivas Boletas de Pago (fs. 143 a 153 del Anexo III).

El 11 de octubre de 2010, presentó las Boletas de Pago correspondientes a las multas por omisión de pago (fs. 154 a 158 del mismo Anexo); solicitando acogerse a la reducción de sanciones y pidió se emitieran resoluciones determinativas.

El 14 y 20 de octubre de 2010, presentó dos notas, la primera (fs. 160 a 163 del Anexo III), solicitando emisión de resoluciones determinativas y la segunda, comunicando los pagos realizados como descargo a la Vista de Cargo en análisis (fs. 164 a 179 del Anexo III).

- d) Luego de valorar los descargos presentados por la empresa contribuyente, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-000494-10 de 12 de noviembre de 2010, en la que desestimándose el descargo presentado, determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas de la empresa contribuyente en un monto de 812.924 (ochocientos doce mil novecientos veinticuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 1.263.885.- (un millón doscientos sesenta y tres mil ochocientos ochenta y cinco 00/100 Bolivianos), del periodo fiscal julio/2006, por concepto de la sanción por omisión de pago (fs. 203 a 218 del Anexo III).
- e) La empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation, interpuso recurso de alzada, por escrito cursante de fs. 115 a 126 del Anexo I, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0062/2011 de 21 de marzo, que dispuso revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-000494-10 de 12 de noviembre de 2010, con el fundamento de que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0072/2009 de 21 de mayo con Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0293/2009 de 21 de agosto y Resolución de Alzada STR/SCZ/RA 0084/2008 de 4 de agosto con Recurso Jerárquico STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre, que fueron invocadas por la empresa contribuyente y revisadas por esa instancia, se constató la existencia de una línea técnico-legal aplicada por la Administración Tributaria respecto a la forma del cálculo de la sanción en el caso de impuestos diferidos que equivalen al pago de la deuda -que el contribuyente creyere adeudar- antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, debiendo la sanción ser calculada sobre las diferencias detectadas por la Administración Tributaria de acuerdo a sus facultades de verificación y control (fs. 231 a 248 del Anexo II).
- f) Contra dicha determinación, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, formuló el recurso

jerárquico (fs. 271 a 272 del Anexo II), siendo resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la sanción por omisión de pago por el IVA e IT del periodo julio 2006, y modificó el importe de la sanción establecida en la RD 17-000494-10 de 12 de noviembre de 2010 de 812.924 UFV, equivalentes a Bs. 1.263.885 a la suma de 162.110 UFV, que equivalen a Bs. 252.038, fundando su determinación en los arts. 4, 5, 7, 8, 9 y 10 de la Ley N° 843, que rigen la determinación del IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho generador, la base imponible, la determinación del débito y crédito fiscal, la liquidación del impuesto, así como la forma y el plazo para su declaración, sin observarse que el diferimiento constituya una forma aceptable de liquidación o declaración o pago del impuesto, por lo que toda declaración después de la fecha de vencimiento constituye un impuesto no pagado y configura la contravención de omisión de pago.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la compulsión de los datos procesales y la Resolución Jerárquica impugnada, se puede determinar que:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

Que el motivo de controversia en el presente proceso se circunscribe en establecer:

i) La empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation, refiere que en cuanto a la aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492, existe una contradicción entre la instancia de alzada y la jerárquica, respecto al criterio válido al momento de aplicar la multa por Omisión de Pago, solicitando se convalide el razonamiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, desechándose el entendimiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que señaló que la base para la sanción por omisión de pago está dada por el 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo y sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente; **ii)** Denuncia que la interpretación de la autoridad demandada contradice las Resoluciones AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto; AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre, vulnerando el principio de legalidad, porque claramente la Administración Tributaria hizo una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma; y **iii)** Finalmente, señala que pagó el total de su deuda tributaria enmarcada en el numeral 1 del parágrafo I del art. 93 de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

la Ley N° 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en las notas MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio y GNTJ/DEOCC/N° 1102/2007 de 19 de septiembre, y en caso que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas, no se beneficiaría con ningún incentivo y que debe tenerse en cuenta que el art. 39 del Reglamento al Código Tributario boliviano, expresamente faculta a la Administración Tributaria a realizar posteriores ajustes si existiese alguna diferencia con relación al monto pagado por el contribuyente con anterioridad, resultando claro que los montos abonados antes del inicio de la verificación no pueden dar lugar a la aplicación de ninguna sanción, porque fueron pagados en el convencimiento de que correspondían a la deuda total.

IV.1. Ahora bien, ingresando a resolver los agravios formulados por la recurrente, respecto al **pago del IVA**, primero debemos señalar lo que se entiende por hecho generador, según lo establecido por el art. 16 de la Ley N° 2492: *"Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria"*; ahora bien, respecto al momento en el que se da el perfeccionamiento del hecho generador, el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, es claro al señalar: *"En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior"*; a su vez, el art. 10 de la Ley N° 843, dispone que: *"El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7o al 9o se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial- por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal"*; la normativa glosada precedentemente, señala cuál es el momento del perfeccionamiento del hecho generador, así como la forma y el plazo para su declaración, **normativa que no prevé la posibilidad de diferir o aplazar el pago**, de manera que toda declaración después de la fecha de vencimiento constituye la contravención de omisión de pago, conforme lo prevé el art. 165 del Código Tributario boliviano.

IV.2. Sobre la aplicación de la sanción por Omisión de Pago.

En autos, no existe controversia respecto a que es evidente que en el periodo fiscal julio/2006, la empresa demandante vendió bienes y/o prestó servicios por la suma de Bs. 5.972.503,88 (cinco millones novecientos setenta y dos mil quinientos tres 88/100 Bolivianos), que configuran el hecho generador del IVA e IT; sin embargo, como producto de la verificación realizada por la Administración Tributaria, se advirtió que las facturas 2696, 2695, 2698 y 2699, 2700, 2702, 2704, 2703 fueron emitidas en los meses de agosto y septiembre, respectivamente, de 2006; es decir, en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador, sin considerar el incremento originado por la variación de la Unidad de Fomento a la Vivienda en el caso del IVA, y/o fueron compensadas con el IUE en el caso del IT, cuando había vencido el plazo para hacerlo y en cuya liquidación, la empresa contribuyente omitió consignar el concepto actualización (mantenimiento de valor) señalado por

los arts. 47 de la Ley N° 2492 y 8 del DS N° 27310, así como los intereses y la sanción por omisión de pago prevista por el art. 164 de dicha Ley.

Ahora bien, el debate se inició en el momento en el que la Administración Tributaria, al liquidar la deuda tributaria, calculó el mantenimiento de valor y accesorios y además, aplicó la multa por Omisión de Pago en un monto equivalente al 100% del tributo omitido, aspecto que la empresa demandante cuestiona al señalar que únicamente correspondería que la multa se imponga sobre la diferencia determinada en la verificación y que sobre dicho monto, se determine el monto de la sanción, que además considera extinguida por haberse operado el arrepentimiento eficaz.

Al respecto, corresponde señalar en cuanto al régimen de las contravenciones en materia de imposición de sanciones administrativas, que el art. 165 de la Ley N° 2492, estableció: "(Omisión de Pago) El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria", en ese marco legal expreso, la **deuda tributaria** conforme a la definición del art. 94 de la citada Ley, es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo **después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria**, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), aplicando la siguiente fórmula: $DT=TO \times (1+r/360)^n + M$. Aclarando el concepto, el Reglamento al Código Tributario boliviano (RCTb, aprobado por DS N° 27310 de 9 de enero de 2004), en su art. 8, señala que **la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria**, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el art. 47 de la Ley N° 2492.

De la interpretación de la normativa citada *ut supra*, podemos concluir, que la deuda tributaria emerge del incumplimiento en el pago de los tributos en el plazo señalado por la norma tributaria y se encuentra integrada no solamente por el tributo omitido cuyo monto debe ser actualizado, sino por los intereses y multas correspondientes y que en el caso en análisis, la empresa demandante, no observó dichas previsiones en el momento de cancelar el IVA y el IT correspondiente a las facturas observadas, consiguientemente, no canceló la totalidad de su deuda con el Fisco, enmarcando su conducta en la contravención tributaria tipificada por el art. 165 de la Ley N° 2492.

Ahora bien, efectuada la Verificación por la Administración Tributaria, se liquidó la deuda tributaria y en el momento de dictar la Resolución Determinativa se calificó la conducta del sujeto pasivo como Omisión de Pago, aplicándose la multa sobre la totalidad de la deuda tributaria, entendiéndose que dicha actuación fue correcta a la luz del precepto contenido en el citado art. 165 de la Ley N° 2492, que así lo señala clara y expresamente y con el art. 42 de su Decreto Reglamentario (DS N° 27310), que indica: "*La multa por omisión de pago a que se refiere el Artículo 165 de la Ley N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

Fomento de la Vivienda”, consecuentemente, no existió error en la actuación de la autoridad demandada.

IV.3. Sobre el arrepentimiento eficaz.

En cuanto al arrepentimiento eficaz, previamente debemos referir el art. 47 de la Ley N° 2492, el cual en su primer párrafo establece: “*Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV’s)...*”, normativa que claramente indica los componentes de la deuda tributaria.

A su vez, el art. 157 de dicho cuerpo normativo, determina: “*Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas...*”; en mérito a la normativa glosada precedentemente, se concluye que para que el contribuyente se beneficie con el arrepentimiento eficaz, éste debe pagar la totalidad de la deuda tributaria, que como se dijo está compuesta por el tributo omitido y las multas que correspondan.

Por su parte, el art. 39. I del DS N° 27310, especifica que la extinción automática de la sanción pecuniaria en mérito al arrepentimiento eficaz dispuesto por el art. 157 del CTb, procederá sobre la base del total del impuesto determinado por los contribuyentes por período e impuesto, **siempre y cuando realicen el pago del total de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los arts. 8 y 9 del presente reglamento**, lo cual no inhibe a la Administración Tributaria de ejercitar en lo posterior su facultad de fiscalización pudiendo generar diferencias sobre las cuales corresponderá la aplicación de las sanciones contempladas en la ley.

Finalmente, las notas MH/VPT/DGPTI/UTJPTI/N° 143/2007 de 27 de julio de 2007, suscrita por el Viceministerio de Política Tributaria y GNTJC/DEOCC/N° 1102/2007, suscrita el 10 de septiembre de 2007 por la Jefe Nacional de Evaluación Operativa y Control de Calidad del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales, son coherentes con la normativa citada precedentemente, en cuanto a que la extinción automática de la sanción pecuniaria se produce con el pago del total de la deuda tributaria liquidada por el contribuyente, debiendo considerarse que la expresión “*...en el supuesto que un contribuyente declare y pague toda su deuda tributaria, que él creyere total...*” se refiere a la liquidación practicada conforme a la norma legal contenida en el art. 47 de la Ley N° 2492 y de los arts. 8 y 9 del DS N° 27310, en el entendido de que nadie puede abstraerse del cumplimiento de la ley, consecuentemente, el entendimiento asumido por la autoridad tributaria es conforme a la ley.

IV.4. Sobre la reducción de sanción

Al respecto, el art. 156 de la Ley N° 2492, indica lo siguiente: “*(Reducción de Sanciones) Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para*

ilícitos tributarias, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la, Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.

3. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento”.

Para determinar si corresponde la reducción de la sanción en función a los hechos expuestos, podemos decir que es evidente el pago de todo lo adeudado, ya que conforme a la Resolución Determinativa N° 17-000494-10 de 12 de noviembre de 2010, los pagos efectuados por la empresa contribuyente, después de las actuaciones de la Administración Tributaria y en el transcurso de la verificación, cubren el monto total del tributo omitido actualizado, intereses y parte de la sanción por omisión de pago, en ese entendido, correspondía se dé aplicación a la previsión contenida en el numeral 1 del art. 156 de la Ley N° 2492, glosado precedentemente, motivo por el cual, también es correcta de decisión de la autoridad demandada.

IV.5. Sobre el alcance de la verificación puntual ejecutada por la Administración Tributaria.

En criterio de la empresa demandante, no alcanzó a todo el periodo julio/2006 sino que estuvo limitado a las notas fiscales observadas, y que por ello no puede decirse que el contribuyente no pagó su deuda tributaria porque sí lo hizo enmarcado en el numeral 1 del parágrafo I del art. 93 de la Ley N° 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en la nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio, en la que se señaló que cuando el contribuyente declara y paga toda la deuda tributaria que él creyere total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, ésta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y en caso de encontrar alguna diferencia sobre el monto, se determina la deuda sobre lo no pagado.

Al respecto, el art. 93. I de la Ley N° 2492, evidentemente permite al sujeto pasivo determinar la deuda tributaria a través de declaraciones juradas, entendiéndose que debe realizarse en el marco del tantas veces señalado art. 47 de la misma Ley, por lo que el argumento de la empresa demandante no puede ser acogido.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 429/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

De igual manera, la tesis que sostiene con base en el art. 42 del DS N° 27310, con el que pretende sostener que la Administración Tributaria no determinó el tributo con relación a los pagos del capital ya efectuados por la empresa y por el contrario, tuvo en cuenta esos pagos y únicamente exigió sumas adicionales en concepto de mantenimiento de valor, además de los intereses y multas formales.

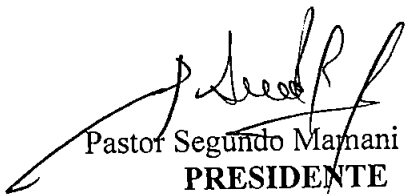
IV.6. Finalmente, sobre la acusada **contradicción existente entre la Resolución Jerárquica impugnada y otros precedentes de la Autoridad General de Impugnación Tributaria**, específicamente las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto que no cursa en el cuaderno del proceso y AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre, se tiene que la situación fáctica resuelta en las segunda, se refirió al cargo efectuado por la Administración Tributaria por el mantenimiento de valor, intereses y sanción por “supuestos diferimientos” en el pago del IVA e IT por los ingresos derivados de los servicios de transporte de hidrocarburos por ducto facturados durante los periodos julio a diciembre de 2006, cuyos términos y condiciones generales del servicio, deberán ser aprobados por la entonces Superintendencia de Hidrocarburos y que el DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, aclara el tratamiento tributario para quienes realicen actividades de producción, comercialización mayorista y transporte de hidrocarburos. Por su parte, la tercera Resolución, resolvió los cargos formulados respecto a contratos de tracto sucesivo, en la cual, respecto a la multa por omisión de pago, concordó con el entendimiento asumido por la autoridad demandada, concluyéndose que el argumento de la empresa demandante es inadmisibles, ya que no existe analogía entre las Resoluciones citadas y la Resolución Jerárquica impugnada.

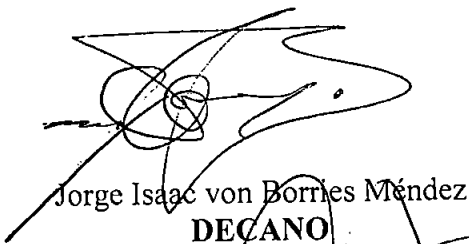
En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la empresa demandante no desvirtúan los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

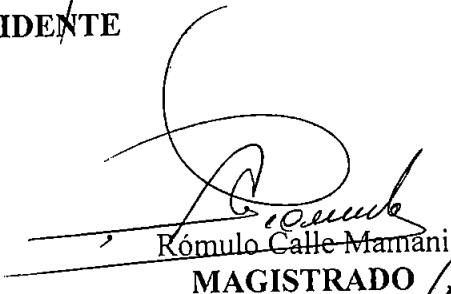
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0287/2011 de 26 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

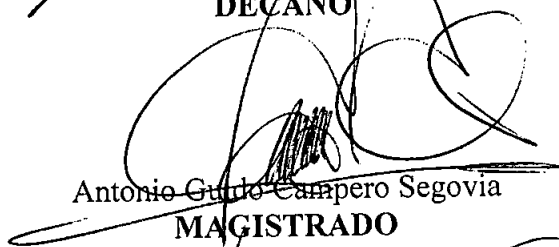
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

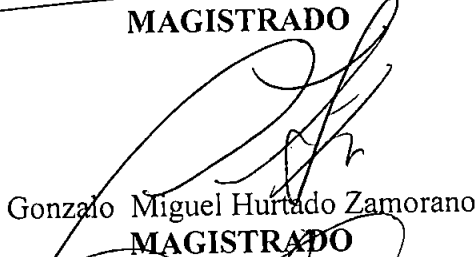
Regístrese, notifíquese y archívese.

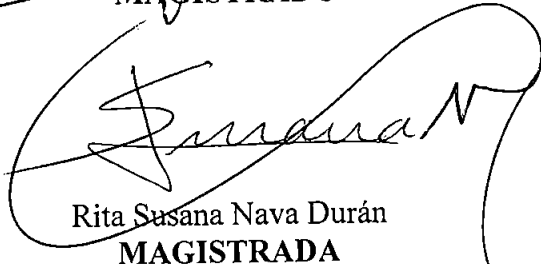

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

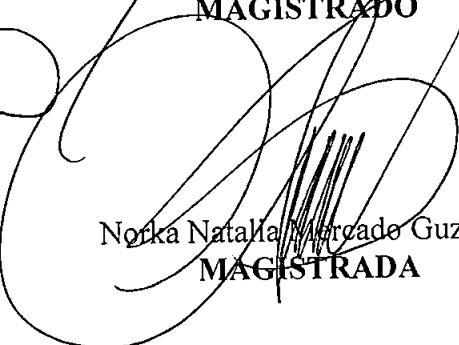

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

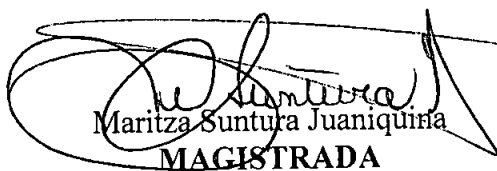

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

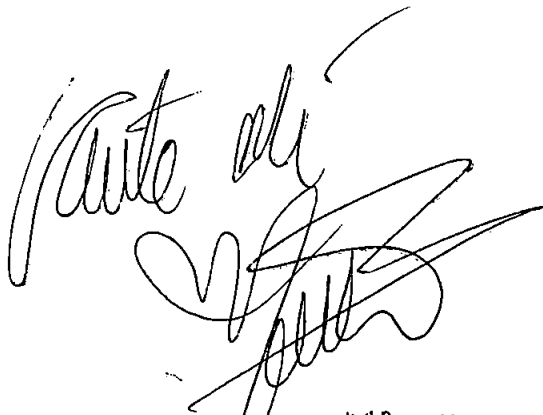

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Noika Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



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

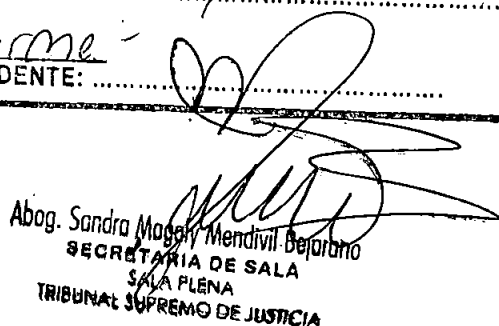
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA N° 4 FECHA 15 de febrero

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016

Conforme
VOTO DISIDENTE:


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