



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2-06-16

78:26

SALA PLENA

16

SENTENCIA: 11/2016
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE N°: 436/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fojas 194 a 204 y su aclaración de fojas 242, en la que la Empresa DLS DRILLING LOGISTICS AND SERVICE CORPORATION representado legalmente por Jorge Eduardo de María, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0289/2011 de 26 de mayo de 2011, pronunciada el 26 de mayo de 2011, por Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fojas 235 a 238, réplica de fojas 242 a 243, la dúplica de fojas 247, 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 parte demandante señala que el 25 de mayo de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN en la ciudad de Santa Cruz, en ejercicio de sus facultades conferidos por los artículos 66 y 100 de la Ley 2492 y disposiciones reglamentarias conexas, procedió al inicio de la verificación puntual a la empresa DLS DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION SUCURSAL- BOLIVIA con NIT 1028251026, mediante Orden de Verificación Interna N° 78100VI000012, CON EL OBJETO DE COMPROBAR el cumplimiento a las normas que rigen al Debito Fiscal del IVA e IT, con relación a las ventas por bienes y/o servicios efectuados en el periodo agosto 2006.

Asimismo indica que posteriormente se emitió la vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VI/VC/0042/2010 del 12 de agosto de 2010, notificada el 18 de agosto de 2010.

Que en fechas 9 de septiembre de 2010 y 5, 11, 14 y 20 de octubre de 2010, se presentó a la gerencia notas comunicando los pagos realizados correspondientes al total de la Deuda Tributaria establecida en la Vista de Cargo, más la sanción equivalente al 20% sobre el componente Mantenimiento de Valor.

Que el 16 de noviembre de 2010 se notificó la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 del 12 de noviembre de 2010, donde se aceptó los pagos efectuados por DLS cubriendo la Totalidad de la deuda Determinativa por los accesorios de Ley y las MIDF, que se tomó como pago a cuenta de la

Sanción el importe del 20% del mantenimiento de valor, estableciendo la Multa Sancionatoria por el 100% del Tributo omitido.

Que el 6 de diciembre de 2010 se impugnó la referida Resolución Determinativa, mediante recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, resuelto por la Autoridad Administrativa mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0063/2011 del 21 de marzo de 2011.

Contra la referida resolución, la gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, interpuso recurso jerárquico, resuelto por resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0288/2011 de 26 de mayo de 2011.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Referente a la aplicación de la Multa por Omisión de Pago, manifestó que la controversia versa sobre la aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492, respecto al criterio válido para la aplicación de la multa sancionatoria por Omisión de Pago, por una parte la ARIT Santa Cruz estableció que debe aplicarse sobre la Deuda Determinada por la Fiscalización actuante, es decir, sobre el mantenimiento de valor, por otra parte en instancia Jerarquía, se estableció que la base para la sanción por omisión de pago está dada por el 100% del tributo omitido (TO), determinada a la fecha de vencimiento expresado en UFV como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo, sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Señala que existe una contradicción con precedentes administrativos emitida por la AGIT precisamente, tales como la AGIT-RJ-0277-2009 de 19 de agosto; STG-RJ-0421-2008 de 8 de agosto; y STG-RJ-0538-2008 de 7 de noviembre, que tienen el mismo análisis y alcance "DIFERIMIENTO EN LA FACTURACIÓN", y la diferencia radica en la aplicación de la base sobre el cual se calcula la multa sancionatoria.

Sigue indicando, que la resolución impugnada vulnera el principio de legalidad establecida en la SC 0427/2010-R apartado III. 4 del 28 de junio, además que la resolución jerárquica AGIT-RJ 0289/2011 surge de una verificación puntual ejecutada por la Administración Tributaria, y su alcance está limitado a las notas fiscales observadas, no siendo por ende una verificación de toda la facturación de un periodo, no se puede afirmar que el contribuyente no pagó su deuda tributaria, porque sí efectuó la determinación de la deuda tributaria en previsión del art. 93. I num. 1) de la Ley N° 2492, concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria establecida en la Nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio, referido al arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria y sus efectos.

En ese sentido, expresó que DLS pagó el total de su Deuda Tributaria establecida en sus declaraciones juradas por impuesto y periodo, antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, y lo hizo en función de lo que creyó correcta, toda vez, en el caso que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas no se beneficia con ningún incentivo, debiendo observarse el art. 39 del Reglamento al Código Tributario



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

boliviano.

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Refiere que la figura del arrepentimiento eficaz, no exige que el contribuyente pague la totalidad de la deuda, incluyendo aquella que pudiera determinar la administración tributaria, puesto que lo único que exige es que el contribuyente pague la deuda que él creyese total, conforme surge de la Nota MH/VPT/DGPTI/ N° 143/2007 de 27 de julio de 2007.

Por otra parte señala, que la deuda tributaria determinada por el propio sujeto pasivo no es igual a la determinada por la Administración Tributaria, no debiendo confundirse o malinterpretar los criterios vertidos en la Nota N° 143/2007 de 27 de julio y el CITE: GNTJ/DEOCC/N° 1102/2007 de 10 de septiembre, emitida por el Departamento de Evaluación Operativa y Control de Calidad de la Gerencia Nacional Técnica Jurídica y de Cobranza Coactiva del SIN.

Sostiene que la AGIT no diferencia entre lo que es una deuda determinada por la Administración Tributaria con una deuda determinada por el sujeto pasivo, por ello su interpretación en la aplicación de la sanción con el DLS es diferente a los otros casos similares, realizada por el SIN, apreciándose además del art. 42 del DS N° 27310 referida a la multa por omisión de pago establecida en el art. 165 de la Ley N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido "determinado" a la fecha del vencimiento expresado en UFV.

Declaró que la determinación del impuesto fue realizada conforme al num. 2) del art. 93 de la Ley N° 2492, se debe aplicar la sanción establecida en el art. 165 de la citada Ley, es decir, sobre la deuda determinada por la Administración Tributaria, debiendo observarse además los arts. 29 que reglamenta el num. 2) del art. 93 y 39 del DS N° 27310.

Expone que el importe de la sanción por omisión de pago no puede ser mayor al 100% del monto calculado por la deuda tributaria y que este debe estar calculado en base al tributo omitido determinado a la fecha del vencimiento, y en el caso de la empresa DLS, la deuda tributaria ha sido determinado por la Administración Tributaria a través de Ordenes de Verificación en los términos del art. 29 del DS N° 27310.

Que según el art. 8 del mismo cuerpo normativo, las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, por lo que queda por demás demostrado que se canceló toda la deuda determinada en la verificación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, situación que fue reconocida por el ente fiscalizador al emitir la referida resolución solo por la Sanción por Omisión de Pago, además se debió establecer la inexistencia de la deuda tributaria por el pago realizado e imponer la sanción por contravención, quedando demostrado la aplicación arbitraria de la Ley y pleno desconocimiento de la diferencia existente entre el num. 1) y num. 2) del parg. I del art. 93 de la Ley N° 2492, la mala aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley N° 2492 y 29 y 39 del DS N° 27310.

I.3. Petitorio.

Concluye su intervención señalando que por lo expresado, detallado y demostrado anteriormente, mediante la relación de hechos y observaciones puntuales que demuestran el incumplimiento y la errónea interpretación y aplicación de la normas y disposiciones tributarias vigentes, se determinó una deuda por la sanción por omisión de pago desproporcionada y exorbitante que de mantenerse invariable causaría un daño económico de irreparables consecuencias; por lo que solicita emitir sentencia declarando probada la demanda, y en su mérito revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo, emitida por la AGIT manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0064/2011 de 21 de marzo que revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre.

II. De la constatación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de noviembre de 2011, que cursa a fojas 235 a 238, y señalando lo siguiente: Como resultado de la verificación, la Administración Tributaria estableció para el periodo septiembre/2006, la existencia de operaciones relacionadas con la prestación de servicios y/o venta de bienes que configura el hecho generador del IVA e IT pero que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino en los **meses de octubre y noviembre de 2006**, por lo que en aplicación de los arts. 4 y 10 de la Ley N° 843; num. 85, inc. c) de la RA 05-0043-99, y 2 del DS N° 21532, estableció como resultado de la verificación un impuesto diferido de **Bs. 744.587** para el IVA y de **Bs. 171.828** para el IT; asimismo el 20 de noviembre y 14 de diciembre de 2006, presentó sus declaraciones juradas de los periodos facturados en octubre y noviembre/2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al impuesto determinado y/o compensando el IT con el IUE, pero no se consideró el mantenimiento de valor que surge entre la fecha de vencimiento de los pagos efectivos de venta y la fecha de pago, por lo que quedó pendiente, además del mantenimiento de valor, los intereses y la sanción por omisión de pago; en ese sentido, se establece los importes pendientes de pago de 638.688 UFV para el IVA y de 147.390 para el IT, aclarando que los mismos incluyen tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Por otra parte, señala que en previsión del art. 39 del DS N° 27310 corresponde la aplicación de la sanción sobre la base de las diferencias detectadas por la Administración Tributaria, debiendo tenerse en cuenta que la contravención de omisión de pago se configura cuando el sujeto pasivo no paga o paga menos la deuda tributaria, por lo que conforme los arts. 4 inc. a) y b) de la Ley 843 y 2 inc. b) y c) del DS N° 21532, el hecho generador del IVA e IT, quedó perfeccionado en el momento en que finalizó la prestación convenida y para la venta de bienes en el momento de la transmisión de dominio, mismos que tienen carácter mensual, en ese sentido la obligación tributaria que deviene del perfeccionamiento del 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 periodo septiembre 2006, en consideración a la terminación del NIT del sujeto pasivo que es 6, el vencimiento de dicho periodo **ocurrió el 19 de octubre de 2006**, por lo que el sujeto pasivo, tenía el deber de declarar las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

obligaciones tributarias de todos los actos cuyos hechos generadores se hubieran perfeccionado en el periodo septiembre 2006, concluyéndose que cualquier declaración efectuada de manera posterior determina la existencia de un tributo que no fue cancelado en plazo, por ende en previsión del art. 8 del DS N° 27310 se origina deuda tributaria.

Refiere, si bien se procedió a la facturación y declaración del hecho generador de septiembre 2006, hasta el vencimiento de los periodos octubre y noviembre de 2006, esto es hasta el 19 de octubre y 19 de diciembre de 2006, esta infringe lo previsto por los arts. 7, 10, 74 y 77 de la Ley N° 843, lo que ocasionó que en el periodo septiembre 2006, no se declare la totalidad de la obligación tributaria y por ende surja un impuesto impago, lo que originó el nacimiento de la contravención de omisión de pago, además el sujeto pasivo mediante declaraciones juradas correspondientes al IVA e IT de los periodos octubre y noviembre 2006, **declaró y canceló el impuesto de manera diferida, ante lo cual se debe señalar que si bien, esto ocurrió antes de la actuación de la Administración Tributaria**, en la misma no se consideró lo dispuesto por el art. 47 de la Ley N° 2492 y art. 10 del DS N° 27310, ya que conforme el art. 8 del DS N° 27310 la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha de vencimiento, por lo que aún en el caso de que el impuesto sea diferido en bolivianos, fue cancelado antes de las actuaciones de la Administración Tributaria, por lo que su reexpresión 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, máxime si no concurre lo establecido por el art. 39 del decreto señalado.

Manifiesta, 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 del acto administrativo, el ente **fiscalizador debió considerar la reducción de sanciones establecida en el art. 156, num. 1 de la Ley N° 2492**, vale decir, el acto que imponga la sanción debe contemplar **la sanción del 20% del tributo omitido expresado en UFV**.

Señala que en observancia del art. 70, num 1 de la Ley N° 2492, arts. 4,5,7,8,9 y 10 de la Ley N° 843, la determinación del IVA es 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 constituye 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 contravención de omisión de pago.

II. 1. Petitorio.

Concluye argumentando que por todo lo expuesto, y dentro el término establecido por ley, contesta negativamente a la demanda contencioso

administrativa, interpuesta por DLS Drilling Logistics and Service Corporation.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1. Que el 25 de mayo de 2010, la Administración Tributaria notificó a Eduardo Enrique Licciardo y/o Francisco Ezequiel Onieva en representación de DLS DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION con la Orden de Verificación Interna N° 7810OVI00013 de 18 de mayo de 2010, con el objetivo de verificar las facturas posteriores al momento de ocurrido el hecho generador, únicamente de las ventas correspondientes a las facturas observadas N°s 2705, 2706, 2707, 2708, 2710, 2711, 2712, 2714 correspondientes al periodo septiembre 2006 (importe observado de Bs. 5.727.589,83).
2. Una vez efectuada el procedimiento de verificación de la documentación presentada por parte del sujeto pasivo, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/0043/2010 de 12 de agosto de 2010, estableciéndose una deuda de 789.678 UFV equivalente a Bs. 1'219.531 que incluye tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales que se originaron en el pago diferido del IVA y su efecto en el IT, además califica la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago y concede el plazo de 30 días para la formulación y presentación de los descargos.
3. Sin embargo el 5 de octubre de 2010, DSL DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION mediante nota hace conocer el pago de la deuda tributaria y adjunta las respectivas Boletas de Pago, además el 11 de octubre, presenta las Boletas de Pago correspondientes a las multas por omisión de pago.
4. Una vez, evaluada los descargos presentados por el contribuyente, la Administración Tributaria mediante Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/0687/2010 ratifica la calificación preliminar de la conducta cuya sanción alcanza a 774.123 UFV equivalentes a Bs. 1'203.605 por lo que se emite la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre de 2010, que resolvió determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en 774.123 UFV equivalente a Bs. 1'.203.560 por concepto de la sanción por omisión de pago.
5. Contra la referida resolución, DSL DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION formula recurso de alzada (fs. 115 a 126 del anexo), la cual es resuelta mediante resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0064/2011 de 21 de marzo de 2011(fs. 231 a 248 del anexo), que resolvió **REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre de 2010.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

6. Posteriormente la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN interpone recurso jerárquico (fs. 271 a 272 del Anexo), resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo de 2011, que determinó **REVOCAR PARCIALMENTE** la resolución impugnada, en la parte referida a la sanción por omisión de pago por el IVA e IT del periodo septiembre 2006, consecuentemente en aplicación del art. 156 num. 1 de la Ley N° 2492, se modifica el importe de la sanción establecida en la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre de 2010, **de 774.123 UFV** equivalentes a Bs. 1'203.560 a **154.327 UFV** equivalentes a Bs. 239.938.
7. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354. II y III del Código de Procedimiento Civil.
8. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia mediante proveído de fojas 249.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, la controversia se centra en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo, incurrió en errónea interpretación e indebida aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley N° 2492 referido al arrepentimiento eficaz y la sanción del 100% sobre el tributo omitido.

Finalmente, la parte actora acusa la contradicción existente entre la resolución impugnada y otros precedentes de la autoridad 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.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. En el caso de autos, 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.

El art. 70 num. 1) del Código Tributario, señala: "**Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo**). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 1. 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". Esta norma legal, expresamente

señala cuales son las obligaciones del sujeto pasivo, que su incumplimiento origina sanciones conforme determina el art. 148.I de la citado Código, que establece que *"constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la citada Ley y demás disposiciones normativas"*, normativa legal concordante con el art. 160 num. 3) del Código Tributario, que sostiene que contravención tributaria es la omisión de pago.

Ahora bien, la empresa demandante acusa que la controversia radica en la aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492, esta norma legal estipula: *"El que por acción y omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectuó 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"*, norma concordante con el art. 42 del DS N° 27310, que refiere: *"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 Fomento a la vivienda"*. En consecuencia en mérito a los antecedentes procesales y la normativa legal glosada, se establece que en la presente causa se generó "deuda tributaria" emergente del proceso de verificación, determinándose el monto total a pagar por el contribuyente respecto al periodo fiscal septiembre/2006, la cual debió ser cancelada antes del vencimiento del plazo otorgado, siempre en observancia de lo dispuesto por el art. 47 de la Ley N° 2492.

A su vez, el art. 8 del Reglamento al Código Tributario boliviano, aprobado mediante DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, 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.

En el caso de autos, la sanción por Omisión de Pago equivalente al 100% del Tributo Omitido impuesta por la Administración Tributaria al contribuyente DLS Drilling Logistics & Services Corporation Suc. Bolivia, deviene del diferimiento y la deuda tributaria pendiente, que fue cancelada después de vencido el periodo fiscal que correspondía y de las actuaciones y observaciones de la Administración Tributaria, deuda tributaria que debió ser cancelada conforme a las previsiones señalada en el art. 70 de la Ley N° 2492.

Consecuentemente, 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 N°s 2705, 2706, 2707, 2708, 2710, 2711, 2712 y 2714, 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. Por consiguiente, la Administración Tributaria efectuada la Verificación, liquidó la deuda tributaria y en el momento de



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

dictar la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre de 2010, calificó la conducta del sujeto pasivo como Omisión de Pago, aplicándose la multa sobre la totalidad de la deuda tributaria, entendiéndose que dicha determinación efectuada por el ente fiscalizador fue correcta en previsión de la reciente norma legal citada concordante con el art. 42 del DS N° 27310.

En consecuencia, se establece que si bien las obligaciones tributarias fueron canceladas por el contribuyente DLS, éstas sin embargo fueron materializadas no en el plazo y fecha señalados por Ley, por lo que la Administración Tributaria dispuso la sanción según lo establecido por los arts. 165 de la Ley N° 2492 y 42 del DS N° 27310, esto con la imposición de la multa del 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en UFV. Empero aunque la empresa demandante no consideró que era beneficiario pasible a la aplicación de la reducción de sanciones en función a la oportunidad de los pagos efectuados que en el caso que nos ocupa correspondía la reducción de la sanción hasta del 80% establecido en el art. 156 num. 1 de la Ley N° 2492. En tal sentido, si bien la Administración Tributaria calificó correctamente la contravención en la que incurrió el contribuyente, no es menos evidente que la Autoridad demandada en la emisión de la resolución impugnada advirtió correctamente que tanto el ente fiscalizador en sede administrativa, como en instancia recursiva de alzada omitieron por su turno, considerar lo establecido en el parágrafo I del art. 13, a) de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, aplicable al caso presente que señala: " el acto que imponga la sanción solo alcanzará el 20% del tributo omitido expresado en UFV, cuando se advirtiera que el contribuyente hubiera cancelado después de iniciado el proceso de determinación y antes de la notificación con la Resolución Determinativa", como ocurrió en autos. En ese contexto, considerando que los pagos hechos por el contribuyente DLS fueron efectuados después de iniciado el proceso de determinación y antes de la notificación con la Resolución Determinativa N° 17-000496-10 de 12 de noviembre, se hace acreedor a lo dispuesto por el num. 1) del art. 156 (reducción de sanciones) de la Ley N° 2492, concordante con lo expresado por el parágrafo IV del art. 12 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó el inciso a) del art. 38 inc. a) del DS N° 27310 de la siguiente manera: "a) En el caso previsto en el inciso b) del Artículo 21 del presente Decreto Supremo, a tiempo de dictarse la Resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el Artículo 156 de la Ley N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción". Consecuentemente la Administración Tributaria debe proceder a la modificación sobre la sanción impuesta a DLS con el 100% del tributo omitido expresado en UFV conforme los delineamientos expuestos en la resolución demandada.

Sobre el arrepentimiento eficaz.

Con relación al arrepentimiento eficaz invocada por la empresa demandante, el art. art. 157 de la Ley N° 2492, "... 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...". Esta norma legal expresamente condiciona que el contribuyente o tercero responsable cancele la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación del ente fiscalizador, a efecto de que quede automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario, salvando aquellas prevenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas. A su vez, la normativa precedentemente citada, es concordante con el art. 39. I del DS N° 27310, que señala: "**(ARREPENTIMIENTO EFICAZ)**. "La extinción automática de la sanción pecuniaria en mérito al arrepentimiento eficaz dispuesto por el Artículo 157 de la Ley N° 2492, 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 Artículos 8 y 9 del presente reglamento, además de la sanción por falta de presentación de declaraciones juradas, 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".

Es por ello que el art. 47 de la Ley N° 2492, señala: "**(Componentes de la Deuda Tributaria)** la 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, ésta 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), de acuerdo a lo siguiente: $DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$. El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia..."

En la especie, la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación iniciado a través de la Orden de Verificación N° 78100VI00013 contra el contribuyente DLS por las facturas N°s 2705, 2706, 2707, 2708, 2710, 2711, 2712 y 2714 y demás datos detallados en el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GSH/DF/INF/0349/2010 de 12 de agosto de 2010(fs. 75 a 83 del anexo), estableció para el periodo septiembre 2006, la existencia de operaciones relacionadas con la prestación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT, empero estas no fueron debidamente facturadas en el mismo periodo fiscal del nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria (septiembre/2006), ni declaradas en el citado periodo, sino que las mismas fueron emitidas y declaradas **en los periodos subsiguientes** y no en el periodo siguiente (19 de octubre/2006), toda vez que la liquidación tributaria es elaborada sobre la base de declaración jurada efectuada por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal, por lo que en aplicación del art. 4 y 10 de la Ley N° 843; num. 85, inc c) de la RA 05-0043-99, y 2 del DS N° 21532, se estableció como resultado de la verificación, un importe diferido de Bs. 744.587 para el IVA y de Bs. 171.828 para el IT.

En consecuencia, conforme a la terminación del dígito del NIT que es 6, el vencimiento del periodo septiembre 2006 ocurrió el 19 de octubre de 2006,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

por lo que el sujeto pasivo, hasta esa fecha, tenía el deber de declarar las obligaciones tributarias de todos sus actos cuyos hechos generadores se hubieran perfeccionado en el periodo respectivo, más al contrario el contribuyente DLS presentó el 19 de diciembre de 2006 su declaración jurada por el periodo facturado septiembre 2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al impuesto determinado y/o compensado el IT con el IUE, sin considerar el mantenimiento de valor que surge entre la fecha de vencimiento de los pagos efectivos de venta y la fecha de pago, por lo que quedó pendiente, además del mantenimiento de valor, los intereses y la sanción por omisión de pago; estableciendo los importes pendientes de pago de 638.688 UFV para el IVA y de 147.390 UFV para el IT, en el que se incluyen tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y la sanción por omisión de pago.

Emergente de la notificación con la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/043/2010, efectuada el 12 de agosto de 2010 (691 vta del Anexo), la empresa demandante hace conocer mediante nota de 5 de octubre de 2010 a la Administración Tributaria(fs. 145 a 148 del anexo), el pago de la deuda tributaria, adjuntando las Boletas de Pago; al igual que el 11 de octubre de 2010(fs. 155 a 157 del anexo), presentó Boletas de Pago correspondiente a las multas por omisión de pago; el 14 octubre del mismo año (161 a 163 del Anexo), presentó nota en las cual hace referencia a las notas Cite: GNJC/DTJ/N° 461/2007 de 12 de noviembre; CITE: GNTJC/DEOCC/N° 1102 de 10 de septiembre 2007, y MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio, según las cuales concluye que la sanción deba calcularse sobre el monto determinado en la fiscalización actuante y no debe ser mayor al 100% de éste, es por ello, que mediante Nota CITE:DLS/GG/222/10 de 20 de octubre de 2010, la parte actora hizo conocer que efectuó los pagos correspondientes a las Vistas de Cargo N° 0034/2010, N° 0035/2010, N° 0036/2010, N° 0037/2010, N° 0038/2010, N° 0039/2010, N° 0040/2010, N° 0041/2010, N° 0042/2010, N° 0043/2010, N° 0044/2010, N° 0045/2010.

Por consiguiente, considerando los antecedentes de hecho y de derecho expuestos, se esgrime que no se configuró en el caso de autos el **"arrepentimiento eficaz"** en la conducta del contribuyente DLS DRILLING LOGISTICS ADN SERVICES CORPORATION, por cuanto no ha demostrado ni enervado los fundamentos de la resolución impugnada, **en sentido de haber pagado la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria** conforme a los argumentos expuestos en la demanda, es decir, que el pago posterior al vencimiento del periodo efectivo de prestación del servicio realizado por el contribuyente por concepto de impuesto determinado es considerado como pago parcial en aplicación de lo dispuesto en el art. 10 del DS N° 27310, siendo innegable que la empresa demandante incurrió en contravención de "omisión de pago" adecuando su conducta según lo previsto en el art. 165 de la Ley N° 2492, normativa legal que señala que la contravención de omisión de pago se configura cuando el sujeto pasivo no paga o paga de menos la deuda tributaria.

Por lo que la Autoridad demandada en mérito al Informe Técnico - Jurídico AGIT-SDRJ-0289/2011 de 25 de mayo de 2011(fs. 290 a 309 del anexo 2) concluyó correctamente, que en previsión del art. 4, incs. a) y b) de la Ley

Nº 843 y 2 incs. b) y c) del DS Nº 21532, el hecho generador del IVA e IT, para la prestación de servicios, en este caso el 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 de entrega de combustible y medicamentos, en el momento de la transacción de dominio, por lo que tanto en fase administrativa y recursiva se estableció que las mismas tienen carácter mensual, por consiguiente, la obligación tributaria que sobreviene del perfeccionamiento del hecho generador no estuvo respaldado con la correspondiente nota fiscal, menos aún ser declarada en el plazo señalado para el efecto. Es decir, la empresa DLS DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION debió cumplir con el deber de declarar sus obligaciones tributarias de todos sus actos cuyos hechos generadores se hubieran perfeccionado en el periodo septiembre 2006, por lo que cualquier facturación y declaración efectuada de manera posterior, establece indudablemente la existencia de un tributo que no fue cancelado en plazo, ocasionando deuda tributaria como lo dispone el art. 8 del DS Nº 27310, siendo evidente la contravención de omisión de pago, como se tiene establecido por el art. 165 de la Ley Nº 2492, la cual es sancionada con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria; sin embargo dicha sanción debe calcularse sobre la base del tributo omitido determinado en la fecha de vencimiento.

En el caso de autos, en fase administrativa, se estableció que de las ventas observadas (no declaradas en plazo) alcanzaron a **Bs. 5.727.589,83** del cual surge un IVA omitido de Bs. 744.587 y un IT de Bs. 171.828 que fueron declarados de manera posterior a la fecha de vencimiento y que transformados a UFV a la fecha de vencimiento en previsión del art. 42 del DS Nº 27310 equivalen a 629.480 UFV y 145.265 UFV.

En consecuencia no es valedero el argumento de que LSD pagó el total de la deuda tributaria en función de lo que creía correcto según su criterio unilateral, menos aún afirmar que para el beneficio del arrepentimiento eficaz no sea necesario el pago total de la deuda tributaria, toda vez que esa diferencia que observó el ente fiscalizador, no solo está conformada por el mantenimiento de valor que surge entre la fecha de presentación y pago del tributo omitido original hasta la fecha de determinación y/o pago del saldo de la deuda, si no por el tributo omitido que no fue declarado y cancelado en la respectiva fecha de vencimiento, por lo que la multa derivada de la contravención de omisión de pago debe calcularse sobre la base de la diferencia detectada por el ente fiscalizador.

En ese entendido, considerando que el contribuyente mediante declaraciones juradas al IVA e IT, correspondiente a los periodos octubre y noviembre de 2006, acreditó haber cancelado de manera diferida el impuesto, pero no en su totalidad antes de la actuación de la Administración Tributaria, en resolución jerárquica ahora demandada a través de la demanda contencioso administrativa, se consideró lo dispuesto por el art. 47 de la Ley Nº 2492 y art. 10 del DS Nº 27310, ya que de acuerdo al art. 8 del mismo cuerpo normativo señala que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento, y al no haber el sujeto pasivo satisfecho plenamente el total de la deuda tributaria, sino posterior a la actuación de la Administración Tributaria, **no corresponde la aplicación del arrepentimiento eficaz sobre estos**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

pagos dispuesto por el art. 157 del Código Tributaria, que sea eximente de responsabilidad al no existir un pago total de la deuda tributaria más sus componentes que corresponda, menos aun cuando el art. 39 del DS N° 27310, indica que esta extinción del sanción procede siempre y cuando se realicen el pago total de la deuda tributaria calculada conforme a lo señalado en los arts. 8 y 9 del citado Decreto, incluyendo el pago de los intereses, hecho no acontecido en el caso de autos. Consecuentemente corresponde la aplicación de la sanción sobre la base de las diferencias detectadas por el ente fiscalizador en el proceso de verificación.

V.1.1. Conclusiones.

En merito a lo supra expuesto se tiene que la Autoridad demandada en sometimiento a la Ley, al observar la existencia de pagos efectuados anterior y posterior a la intervención de la Administración Tributaria, correctamente determinó que corresponde la reducción de sanciones en aplicación del art. 156 num. 1 de la Ley N° 2492, por cuanto de acuerdo con los arts. 12-IV del DS N° 27874 modificatorio del art. 38, inc. a) del DS N° 27318 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, y/o reducción de sanción del 80% conforme a las disposiciones legales tributarias citadas supra. Consecuentemente, no es evidente la existencia de errónea interpretación de las normas tributarias en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo, acusado por la empresa demandante DLS DRILLING LOGISTICS ADN SERVICES CORPORATION en su demanda de fs. 194 a 204 de obrados, no teniendo sustento legal, lo aseverado por la parte demandante.

V.2. Finalmente, sobre la acusación de contradicción existente entre la resolución impugnada y otros precedentes de la autoridad 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, es menester referir los siguiente:

Las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto y AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto exhortadas por la empresa demandante, sustentan situaciones fácticas referentes 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 Superintendencia de Hidrocarburos y que el DS 29527 de 23 de abril de 2008 aún no estaba vigente*, además aclara el tratamiento tributario para quienes realicen actividades de producción, comercialización mayorista y transporte de hidrocarburos, hecho no configurado en el caso de autos.

Por su parte, la tercera resolución STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre (fs. 121 a 161 de obrados), resolvió los cargos formulados respecto a contratos de tracto sucesivo o ejecución sucesiva, en la cual, respecto a la multa por omisión de pago, concordó con el entendimiento asumido por la

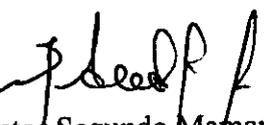
autoridad demandada, concluyéndose que el argumento de la empresa demandante es inadmisibile al pretender que los entendimientos vertidos en las Resoluciones Jerárquicas citadas sean aplicables por la autoridad demandada en la presente causa.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo, fue emitida en cumplimiento a las normativas tributarias citadas, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada o errónea interpretación de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneren derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

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 contencioso-administrativa de fs. 194 a 204 y se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0289/2011 de 26 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

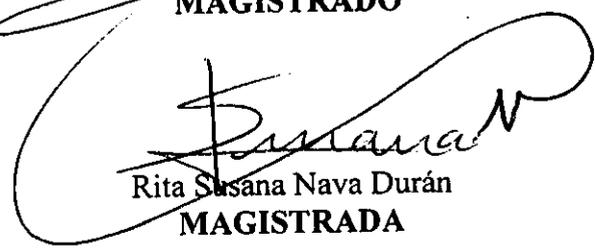
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

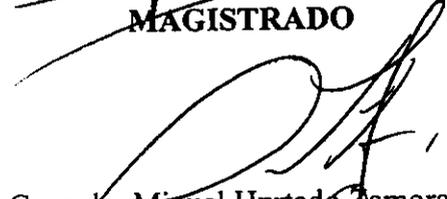

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Nokka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

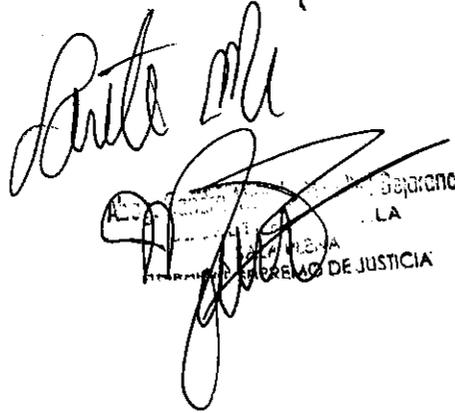


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

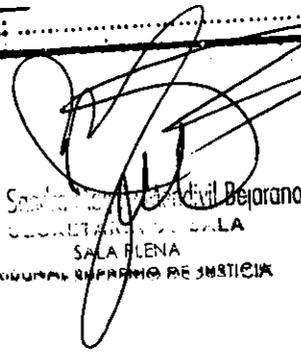
Exp. 436/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.


Maritza Sautura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abg. Sandra María Arce Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: 2016.....
SENTENCIA N° 11..... FECHA 15 de febrero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....
Confirma -
VOTO DISIDENTE:


Abg. Sandra María Arce Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA