



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2-06-16

78:28

124

SALA PLENA

SENTENCIA: 12/2016
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE N°: 433/2011.
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 fs. 193 a 203 impugnando la Resolución R.J. No. 0286/2011, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 234 a 237 vlt., los antecedentes procesales.

I CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala la entidad demandante que el 25 de mayo de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de Santa Cruz en ejercicio de sus facultades específicas procedió al inicio de la verificación puntual a la empresa, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las normas que rigen al Debito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Transacciones, con relación a las ventas por bienes y/o servicios efectuados en el periodo mayo de 2006, habiendo emitido el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos la Vista de Cargo, que se presentaron a la Gerencia de Hidrocarburos diferentes 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, posteriormente se notifico la Resolución Determinativa No. 17-000493-10 en la cual se aceptan los pagos realizados por DLS cubriendo la totalidad de la deuda determinativa por los accesorios de ley y las MIDF, y tomaron como pago a cuenta de la Sanción el importe del 20% del mantenimiento del valor, estableciendo la multa sancionatoria por el 100% del Tributo Omitido, habiéndose impugnado la Resolución Determinativa mediante recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz que emitió la Resolución No. ARIT-SCZ/RA 0060/2011 y finalmente contra esta Resolución la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0285/2011 que fue dictado por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

I.2 Fundamentos de la demanda.

Señala que la controversia está en la aplicación del art. 165 de la Ley 2492, cual resultaría el criterio válido al momento de aplicar la multa sancionatoria por omisión de pago ya que la A.R.I.T. de Santa Cruz establece que la misma debe ser aplicada sobre la deuda determinada por

la fiscalización actuante, es decir sobre el mantenimiento de valor, sin embargo la instancia jerárquica dice 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 UFV'S como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo y sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Al respecto señala que existe una contradicción en la instancia jerárquica debido a que existen otros antecedentes donde efectivamente se ha pronunciado sobre la multa sancionatoria en casos sobre diferimiento que demuestra claramente que la misma se calcula sobre los accesorios del diferimiento y ha ratificado la deuda tributaria.

2.- Señala así mismo que el demandante pago su deuda tributaria enmarcado en el numeral 1 del parágrafo I del artículo 93 de la Ley 2492, concordante con la posición del Vice ministerio de Política Tributaria establecida en la nota MH/VPT/DGPTI/No. 143/2007 de 27 de julio de 2007 que dice *" en el supuesto que un contribuyente declare y pague toda su deuda tributaria, que el 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 de encontrar alguna diferencia sobre el monto que hubiera pagado el contribuyente se tendrá que determinar la deuda sobre lo no pagado (núm. 2 art. 93 ley 2492), toda vez que el arrepentimiento eficaz ya se materializó con el pago determinado por el contribuyente. En consecuencia el cálculo de la sanción debe estar conformado sobre el monto del impuesto determinado por el Servicio de Impuestos Nacionales"*.

Indica también que esta por demás claro, que D.L.S. pago el total de su Deuda Tributaria establecida en sus declaraciones juradas por impuesto y por periodo, antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria y lo hizo en función de lo que creía correcto. En el caso que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas no se beneficiaría con ningún incentivo.

I.3. Petitorio.

Pide se emita resolución declarando probada la demanda contencioso administrativa en consecuencia resuelva Revocar la resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0286/2011 de 26 de mayo de 2011, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manteniéndose firme y subsistente la resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0061/2011 del 21 de marzo de 2011 emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz que revocó totalmente la resolución determinativa No. 17-000493-10, de 12 de noviembre de 2010 emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Juan Carlos Maita Michel Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por



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.

memorial de fs. 234 a 237 vlta. contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis:

La determinación de la deuda fue realizada conforme al numeral 2 del art. 93 de la Ley 2492 y se debe aplicar la sanción del art. 165 de la Ley 2492, es decir sobre la deuda determinada por la Administración Tributaria, si la interpretación que ahora pretende hacer valer la AGIT respecto a la aplicación de la sanción establecida en el art. 165 de la Ley 2492.

Señala así mismo que la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación estableció para el periodo Junio de 2006, la existencia de operaciones realizadas con la prestación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT pero que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en los periodos Julio, Agosto y Septiembre de 2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al impuesto determinado y/o compensado el IT con el IUE, pero no se considero el mantenimiento de valor que surge entre la fecha de vencimiento de los pagos efectivos de venta y la fecha de pago, por lo quedo pendiente, además del manteamiento de valor, los intereses y la sanción por omisión de pago, en ese sentido establece los importes pendientes de pago de 627.4655 UFV para el IVA y de 144.630 UFV para el IT, aclarando que los mismos incluyen tributo omitido (mantenimiento de valor) intereses, y la sanción por omisión de pago.

Así mismo indica si bien se procedió a la facturación y declaración del hecho generador correspondiente a Junio de 2006, hasta el vencimiento de los periodos Julio, Agosto y Septiembre de 2006, declaró y cancelo el impuesto de manera diferida que si bien esto ocurrió antes de la actuación de la administración tributaria en la misma no se considero lo dispuesto en los arts. 47 de la Ley 2492 y 10 del D.S. 27310, ya que de acuerdo con el art. 8 del D.S. 27310 la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha de vencimiento, 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 aún cuando el art. 39 del señalado Decreto indica que esta extinción de la sanción procede siempre y cuando se realicen el pago de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los arts. 8 y 9 de este Decreto, es decir también el pago de los intereses.

Finalmente indica que la Administración Tributaria debió considerar la reducción de sanciones establecidas en el art. 156 núm. 1 de la Ley 2492, ya que de acuerdo con los arts. -IV del D.S. 27874 que modifica el art. 38 inc. a) del D.S. 27310 y 13-I, a) de la RND 10-003707 el acto que imponga la sanción debe contemplar la sanción del 20% del tributo omitido expresado en UFV, por lo que los arts. 4,5,7,8,9 y 10 de la Ley 843 rigen la determinación del IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho generador, la base imponible, la determinación del debito 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 o configura la contravención de omisión de pago.

Consiguientemente, correspondió revocar parcialmente la resolución de alzada, referida a la sanción por omisión de pago del IVA a IT.

II. 1. Petitorio.

Por lo expuesto solicita declarar improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por DLS. Drilling Logistics and Service Corporation, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0286/2011 de 26 de mayo de 2011 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. Que en fecha 25 de mayo de 2010, el Departamento de Fiscalización dio inicio a la verificación interna al contribuyente DLS Drilling Logistics And Services Corporation Suc. Bolivia, con el objeto de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias referida a la revisión específica del debido fiscal del Impuesto al Valor Agregado y su efecto en el Impuesto a las Transacciones del periodo Junio 2006.

Que, en fecha 12 de Noviembre de 2010, La Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17--000493-10 de 12 de noviembre de 2010, en la que como resultado del proceso de evaluación de los descargos presentados por el contribuyente se ratifica la calificación preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, por lo que se determinó la obligación impositiva de la empresa contribuyente en un monto de 761.648 UFV equivalentes a Bs. 1.184,165.

Luego de su legal notificación con la citada Resolución Determinativa, la empresa contribuyente impugno la Resolución Determinativa, mediante el correspondiente Recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, que es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0061/2011 de 21 de marzo de 2011.

En contra de la citada resolución la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso Recurso Jerárquico, el cual fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante la resolución AGIT-RJ 0286/2011 de fecha 26 de mayo de 2011, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. 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.

3. Concluido el trámite se decreto autos para sentencia.

IV DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:



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.

1.- Sobre el criterio válido al momento de aplicar la Multa Sancionatoria por Omisión de Pago.

2.- Sobre el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.

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. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

1.- Sobre el criterio válido al momento de aplicar la Multa Sancionatoria por Omisión de Pago.

El art. 165 del Código Tributario establece: *“(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 por la deuda tributaria”,* en el caso presente 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 entidad demandante cuestiona al señalar que la sanción debe estar calculada sobre el impuesto determinado por la fiscalización actuante y no debe ser mayor al 100% de éste, que además considera extinguida por haberse operado el arrepentimiento eficaz.

A fin de contar con mayores de elementos de convicción resulta oportuno citar el art. 47 del Código Tributario que señala: *“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 (UFVs) y los intereses (r)...”,* así mismo el art. 8 del Reglamento al Código Tributario establece: *“La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha de 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 artículo 47 de la Ley No. 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.*

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, según corresponda o la resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por Ley No. 2492 las que formarán parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración, según corresponda. En ningún caso estas multas serán

base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias", de las citas de las normas efectuadas precedentemente se tiene, 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 del Código Tributario.

Efectuada como fue 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 únicamente se dio aplicación a lo dispuesto por el art. 165 del Código Tributario en relación a lo dispuesto por el art. 42 del Reglamento del Código Tributario, que señala: *"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 de la Vivienda"*, por lo que se dirá que no existió error en la actuación de la autoridad demandada.

2.- Sobre el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.

El art. 39-I del Reglamento del Código Tributario señala: *"La extinción automática de la sanción pecuniaria en mérito al arrepentimiento eficaz dispuesto por el Artículo 157 de la Ley No. 2492 procederá sobre la base del total del impuesto determinado por los contribuyentes por periodo e impuesto, siempre y cuando realicen el pago 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"*.

En lo que corresponde a la nota MH/VPT/DGPTI/UTJPTI/N° 143/2007 de 27 de julio de 2007, emanada del Vice ministerio 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, esta se halla enmarcada dentro de lo previsto por 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 del CTB y de los arts. 8 y 9 del RCTB en el entendido de que nadie puede abstraerse del cumplimiento de la ley, por lo que se dirá que la posición



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.

asumida por la autoridad tributaria se halla conforme a la normativa vigente.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado daño económico a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

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 inadmisibles 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 0286/2011 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 a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 193 a 203, interpuesta por la Empresa DLS. DRILLING LOGISTICS AND SERVICES, representada legalmente por Francisco Ezequiel Onieva, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico R.J. N° 0286/2011 de 26 de mayo de 2011 pronunciada por la Autoridad 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


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA N° 12 FECHA 15 de febrero

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016

Conforme -

VOTO DISIDENTE:

Abg. Sandro Mesa Almodivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA