



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

18

SALA PLENA

13-05-16
10:03

SENTENCIA: 15/2016
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE N°: 428/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

La demanda contencioso administrativo de fs. 194 a 204, seguida por la Empresa ARCHER DLS CORPORATION, (antes DLS Drilling Logistic and Services Corporation), representada por Francisco Ezequiel Onieva, acción en la que impugnala Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2011 de 26 de mayo emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 241 a 244, la réplica de fs. 248 a 249, la dúplica de fs. 253 y los antecedentes del proceso de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales en la ciudad de Santa Cruz, en ejercicio de sus facultades específicas conferidas por los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492 y sus 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 la Orden de Verificación Interna N° 78100VI00004, con el objeto de comprobar el cumplimiento a 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 efectuados en el periodo diciembre-05.

Que de la verificación realizada por el departamento de Fiscalización de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VI/VC/0034/2010 del 12 de agosto, que fue notificada el 18 de agosto de 2010.

Que el 9 de septiembre, 5, 11, 14 y 20 de octubre de 2010, 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 CITE: SIN/GSH/DF/VI/VC/0034/2010, más la Sanción equivalente al 20% sobre el componente Mantenimiento de Valor.

Que el martes 16 de noviembre de 2010, se notificó la Resolución Determinativa (RD) N° 17-000488-10 de 12 de noviembre, donde se aceptan los pagos realizados por DLS cubriendo la totalidad de la Deuda Determinada por los accesorios de ley y las MIDF, y tomaron 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 RD N° 17-000488-10, mediante Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), que fue resuelto con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0055/2011 de 21 de marzo. Contra esta resolución, la AT interpuso Recurso Jerárquico, que fue admitido el 4 de abril de 2011 y remitido ante la AGIT, siendo resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0280/2011 de 26 de mayo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la controversia está en la aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492, ya que según el criterio de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz (ARIT), debe aplicarse la multa sancionatoria por omisión de pago sobre la deuda determinada por la Fiscalización actuante, es decir sobre el mantenimiento de valor, empero la instancia Jerárquica indicó 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, como si se tratara de una Fiscalización de todo el periodo y sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Indica que existe una contradicción en la instancia Jerárquica, porque existen antecedentes que tratan sobre la multa sancionatoria en casos sobre diferimiento, que demuestran que la misma se calcula sobre los accesorios del diferimiento, entre las cuales se encuentran las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0277-2009 de 19 de agosto, STG-RJ-0421-2008 de 4 de agosto y la STG-RJ-0538-2008 de 7 de noviembre, la cuales comparadas con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0290/2011 tienen el mismo análisis y alcance "*DIFERIMIENTO EN LA FACTURACION*", y que la diferencia radica en la aplicación de la base sobre la cual se calcula la multa sancionatoria.

Refiere que la resolución impugnada vulnera el principio de legalidad, el cual se encuentra establecido en la Sentencia Constitucional (SC) N° 0427/2010-R apartado III.4 de 28 de junio, puesto que claramente la Administración Tributaria (AT) hace una libre interpretación o aplicación de la norma sin sometimiento a la Constitución y a las leyes.

Menciona que la resolución impugnada, surgió de una verificación puntual ejecutada por la AT, y que su alcance está limitado a las notas fiscales observadas, que no es una verificación de toda la facturación de un periodo, por lo que no puede indicarse que el contribuyente no pagó su deuda tributaria, porque lo hizo enmarcado en el art. 93.I de la Ley N° 2492, concordante con la nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 del 27 de julio, la cual en su parte relevante dice: "*En el supuesto que un contribuyente declare y pague toda su deuda tributaria, que el creyera total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, esta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y de encontrar alguna diferencia sobre el monto que hubiere pagado el contribuyente, debiendo determinarse la deuda sobre lo no pagado (art. 93.II de la Ley N° 2492), toda vez que el arrepentimiento*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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”.

Hace mención también, que en cuanto al 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, en atención a la solicitud de opinión sobre cálculo de la sanción, considerando la nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 del Viceministerio de Política Tributaria, se evidenció que la afirmación referida por la instancia de alzada, corresponde a la transcripción de los arts. 157 de la Ley N° 2492, el cual establece que quien pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la AT, quedará automáticamente extinguida la sanción por el ilícito tributario; y del 39 del Decreto Supremo (DS) N° 27310, que señala que dicha extinción 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 los arts. 8 y 9 del mencionado Decreto, además refiriéndose a los arts. 156 y 165 de la Ley N° 2492, y 42 del DS N° 27310, concluyendo que, en caso que el contribuyente efectúe un pago parcial de la deuda tributaria antes que la AT realice cualquier actuado administrativo, éste no se encuentra beneficiado con ningún incentivo, debiendo calcularse la sanción en base al tributo omitido, toda vez que el contribuyente no canceló el total de la deuda tributaria.

Manifiesta que claro está, que DLS pagó el total de su deuda tributaria establecida en sus declaraciones juradas por impuesto y por periodo, antes de cualquier actuación de la AT, y que lo hizo en función de lo que creía correcto, siendo que en el caso que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas, no se beneficiaría con ningún incentivo, tomando en cuenta que el art. 39 del DS N° 27310, faculta a la AT a realizar posteriores ajustes si existiese alguna diferencia con relación al monto pagado por el contribuyente con anterioridad a cualquier acto de la administración.

Señala que la figura del arrepentimiento eficaz por naturaleza, no exige que el contribuyente pague la totalidad de la deuda, incluyendo aquella que pudiera determinar la AT, lo único que exige es que el contribuyente pague la deuda que él creyere total, conforme surge de la nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007, debiendo considerar que sobre ese monto abonado antes del inicio de la inspección por el contribuyente no corresponde aplicar sanción, empero luego, si la AT podrá reclamar, como lo hizo en el presente caso, eventuales conceptos como ser actualización e intereses, pero solo sobre esas diferencias resultará aplicable la sanción, ya que los restantes pagos se encuentran amparados por la figura del arrepentimiento eficaz.

Indica también que la deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo no es igual a la determinada por la AT, por lo que no se debe confundir los criterios vertidos en la nota MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 y el CITE GNTJ/DEOCC/N° 1102/2007, siendo que la AGIT no estableció la diferencia entre una deuda determinada por la AT y una determinada por

el sujeto pasivo, por ello su interpretación jurídica en la aplicación de la sanción en el caso de DLS, es diferente a los otros casos similares que se originó en la mala liquidación de la deuda tributaria realizada por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN para el caso particular de DLS.

Refiere que el art. 42 del DS N° 27310 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”,* y que la AT no determinó el tributo con relación a los pagos de capital ya efectuados por DLS, sino contrariamente tuvo en cuenta estos y solo exigió sumas adicionales en concepto *“mantenimiento de valor”*, además de los intereses y multas formales.

Menciona que cabe remitirse nuevamente a la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VI/VC/0035/2010 del 12 de agosto, cuyos componentes están claramente definidos de la siguiente forma: *“DEUDA TRIBUTARIA=MANTENIMIENTO DE VALOR (Determinado a la fecha de vencimiento) + intereses + multas por incumplimiento a deberes formales. POR LO TANTO, EN VISTA QUE LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA FUE REALIZADA CONFORME AL NUMERAL 2 DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY 2492, SE DEBE APLICAR LA SANCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 165 DE LA LEY 2492, ES DECIR, SOBRE LA DEUDA DETERMINADA POR LA ADMINSTRACIÓN TRIBUTARIA” (Sic.)*

Manifiesta que si bien es cierto que no existe tributo omitido en moneda nacional porque éste ya fue cancelado con anterioridad a cualquier notificación, dentro del proceso de verificación se han detectado diferencias que en la liquidación preliminar de la deuda establecida en las Vistas de Cargo se las denomina *“Impuesto Omitido pendiente UFV (mantenimiento de valor)”*, un accesorio por diferimiento, por lo que para el caso de que alguna multa resulte aplicable a la compañía, la misma deba establecerse sólo en función de dichos accesorios por diferimientos, conforme lo señalado en el art. 39 del DS N° 27310.

Dice que el art. 29 del DS N° 27310, que reglamenta el art. 93.II de la Ley N° 2492 establece: *“La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, se clasifican en: c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar”*.

Señala que el importe de la sanción por omisión de pago, como establecen las normas citadas precedentemente, no puede ser mayor al 100% del monto calculado para la deuda tributaria, y que esta debe estar calculada en base al tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, por lo que en el caso de DLS, la deuda tributaria ha sido determinada por la AT a través de Ordenes de Verificación puntuales en los términos del art. 29 del DS N° 27310, concluyendo que la misma ley dice que la sanción debe estar



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

calculada sobre el impuesto determinado por la fiscalización actuante y no debe ser mayor al 100% de éste.

Indicó que el art. 8 del DS N° 27310 establece claramente que 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, quedando demostrado que se canceló toda la deuda determinada en la certificación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, situación que fue reconocida por la propia AT al emitir la Resolución Determinativa solo por la sanción por omisión de pago, por lo que la Resolución Determinativa N° 17-000489-1017-000488-10 conforme a lo establecido en el art. 169.I de la Ley N° 2492, debió establecer la inexistencia de la 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 el numeral 1 y el numeral 2 del párrafo I del art. 93 de la Ley N° 2492, así como la mala aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley N° 2492 y 29 y 39 del DS N° 27310.

Refiere que si fuera correcta la interpretación que pretenden hacer valer la AGIT y la AT, respecto a la aplicación de la sanción establecida por el art. 165 de la Ley N° 2492, sin considerar el pago realizado por el contribuyente, en todos los procesos de verificación o fiscalización iniciados por la AT, en la que se determine alguna "DIFERENCIA" por mínima que sea, llegaríamos a la conclusión que el contribuyente no pago toda su deuda al momento de hacer sus declaraciones juradas y la sanción debería aplicarse sobre el total de la deuda determinada por el sujeto pasivo más la diferencia determinada por la AT, y estaríamos ante una situación en la que el sujeto pasivo no llegó a cubrir toda su deuda, ni mucho menos el tributo omitido, empero esta situación nunca se ha presentado en la realidad porque contraviene el ordenamiento jurídico, y vemos que la AT se contradice totalmente respecto a la forma como pretende aplicar la sanción a la empresa DLS.

Finalmente, expone dos cuadros como ejemplo de una Verificación interna cualquiera, siguiendo la línea de la Resolución del Recurso de Alzada y la línea del Recurso Jerárquico, intentando demostrar que en la resolución impugnada existe una mala interpretación y arbitrariedad por parte de la AGIT y de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN al momento de aplicar los arts. 93, 157 y 165 de la Ley N° 2492 y 29 y 39 del DS N° 27310, así como también expuso partes extraídas de procesos sobre diferimiento resueltos en la instancia jerárquica e iniciados por verificaciones en la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, las cuales son: Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/RA 0070/2008 de 15 de mayo, siendo recurrente TRANSREDES, y la Resolución del Recurso de Alzada STR/SCZ/RA 0084/208 de 4 de agosto, recurrente Total E&P Bolivia Sucursal Bolivia.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, y en consecuencia se resuelva Revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2011 de 26 de mayo, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso

de Alzada ARIT-SCZ/RA 0056/2011 de 21 de marzo, la cual revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 17-000488-10 de 12 de noviembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Corrida en traslado la demanda, la AGIT, mediante memorial presentado el 11 de noviembre de 2011, cursante de fs. 241 a 244, se apersonó al proceso y contestó negativamente, señalando:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0281/2011 de 26 de mayo, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que la AT como resultado del proceso de verificación establecido para el periodo de enero de 2006, encontró la existencia de operaciones relacionadas 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 declaradas en los periodos de febrero y marzo de 2006, por lo que en aplicación de los arts. 4 y 10 de la Ley N° 843, numeral 85.c) de la RA 05-0043-99, y 2 del DS N° 21532, se estableció como resultado del proceso de verificación, un impuesto diferido de Bs.228.828 para el IVA y Bs.52.706 para el IT. Asimismo el 20 de marzo y 19 de abril de 2006, DLS presentó sus declaraciones juradas de los periodos facturados en febrero y marzo de 2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al 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, establecidos los importes pendientes de pago de 201.252 UFV para el IVA y de 46.384 UFV para el IT.

Refiere que conforme al art. 39 del DS N° 27310, corresponde la aplicación de la sanción sobre la base de las diferencias detectadas por la AT en el proceso de verificación, y que el art. 165 de la Ley N° 2492 señala que la contravención de omisión de pago se configura cuando el sujeto pasivo no paga o paga menos la deuda tributaria, siendo que en el presente caso, de acuerdo con el art. 4.a) y b) de la Ley N° 843 y 2.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, entendiéndose que 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 de enero 2006, en consideración a que la terminación del NIT del sujeto pasivo es el dígito 6, el vencimiento de dicho periodo ocurrió el 20 de febrero 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 periodo de enero de 2006, entendiéndose que cualquier facturación y declaración realizada de manera posterior determina la existencia de un tributo que no fue cancelado en plazo y como dispone el art. 8 del DS N° 27310 origina la deuda tributaria, y consiguientemente al existir un pago



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de menos de la deuda tributaria se tiene por configurada la contravención de omisión de pago.

Manifiesta que si bien se procedió a la facturación y declaración del hecho generador correspondiente a enero de 2006, hasta el vencimiento de los periodos febrero y marzo de 2006, esto es el 20 de marzo y 19 de abril de 2006, situación que incumple con lo señalado en los arts. 7, 10, 74 y 77 de la Ley N° 843, y ocasiona que en el periodo de enero 2006, no se declare la totalidad de la obligación tributaria y por ende que surja un impuesto impago, estableciendo la contravención de omisión de pago, además que el sujeto pasivo mediante las declaraciones juradas correspondientes al IVA e IT de los periodos de febrero y marzo de 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 AT, en la misma no se consideró lo dispuesto en los arts. 47 de la Ley N° 2492 y 10 del DS N° 27310, puesto que de acuerdo con 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 diferido en bolivianos fue cancelado antes de las actuaciones de la AT, 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 pagar 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, más aún cuando el art. 39 del DS N° 27310, 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.

Menciona 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 AT debió considerar la reducción de sanciones establecida en el art. 156.1 de la Ley N° 2492, ya que de acuerdo con los arts. 12.IV del DS N° 27874 que modifica el art. 38.a) del DS N° 27310 y 13.I.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.

Señala también que 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, debe indicarse que de acuerdo al art. 70.1 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 AT, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria"*, por lo que los arts. 4, 5, 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.

Finalmente señala que correspondió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, referida a la sanción por omisión de pago del IVA e IT, modificándose el importe de la suma de 244.320 UFV equivalentes a Bs.379.854.- a 48.688 UFV equivalentes a Bs.75.698.-, por lo que se concluye que la demanda incoada por DLS carece de sustento jurídico tributario, y por lo tanto no existe agravio ni lesión de derechos que se hubiera causado con la Resolución del Recurso Jerárquico erróneamente impugnada, por lo que solicitó declarar improbadamente la presente demanda.

II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por DLS Drilling Logistics and Service Corporation, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2011 de 26 de mayo.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

El 14 de enero de 2010, la AT con sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, notificó a DLS con el Requerimiento de documentación N° 95620, solicitando duplicados de las Declaraciones Juradas del IVA, formulario 143-200, del IT, formulario 156-400, libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo Débito Fiscal IVA, notas fiscales emitidas dentro del rango 1962 a 2652 y cualquier información adicional requerida, debiendo presentar toda esta documentación en original y fotocopia.

El 25 de mayo de 2010, la AT notificó mediante cédula a Eduardo Enrique Licciardo y a Francisco Ezequiel Onieva en representación de DLS, con la Orden de Verificación N° 7810OVI00005, Modalidad: Operativo específico Débito IVA y su efecto en el IT, siendo su alcance la verificación de la facturación posterior al momento del hecho generador, únicamente de las ventas correspondientes a las facturas detalladas en el anexo del periodo de enero 2006, asimismo en el señalado anexo, solicitó la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT (Form. 143 y/o 200; Form. 156 y/o 400); Libro de ventas IVA de los periodos de facturación y periodo de venta, notas fiscales, documentos de respaldo a las notas fiscales, contrato de prestación de servicios y/o venta de productos y otra documentación que el fiscalizador considere importante requerir.

El 1 de junio de 2010, Francisco E. Onieva, mediante nota CITE: GO/FIN/099/10, dirigida a la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, señaló que la documentación requerida en la Orden de Verificación N° 7810OVI00005, fue entregada en copias y originales según CITE DLS-SUCBOL N° 0011/10 de 18 de enero.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El 12 de agosto de 2010, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GSH/DF/INF/0341/2010 en el cual determinó la venta de bienes y/o prestación de servicios que configuran el hecho generador de la obligación tributaria en enero de 2006, sin embargo, estas fueron emitidas en los periodos de febrero y marzo de 2006, es decir en periodos posteriores al mes en el cual se realizó la transferencia del bien y/o prestación del servicio. Por dicha situación y en aplicación de los arts. 4 y 10 de la Ley N° 843, 2 del DS N° 21532 y el numeral 85, inc. c) de la RA 05-0043-99, la AT estableció para el IVA una diferencia a favor del fisco de 200.855.- UFV y para el IT de 46.301.- UFV, empero estableció que el 20 de marzo y 19 de abril de 2006 el contribuyente procedió a la presentación de las declaraciones juradas de los periodos facturados de febrero y marzo de 2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al impuesto determinado IVA y/o compensar con el IUE en el caso del IT, pero dicho pago no 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 quedo pendiente, además del mantenimiento de valor, los interés y la sanción por omisión de pago, estableciéndose una diferencia de 201.252.- UFV para el IVA y de 46.384 para el IT.

El 18 de agosto de 2010, la AT notificó mediante cédula a los representantes de DLS con la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/0035/2010 de 12 de agosto, en la cual sobre base cierta, se estableció la liquidación preliminar de la deuda en 251.236 UFV equivalentes a Bs.387.994.- que incluye el tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales que se originan en el pago diferido del IVA y su efecto en el IT; calificando preliminarmente la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago y concediendo el plazo de 30 días para la formulación y presentación de los descargos.

El 9 de septiembre de 2010, DLS presentó la nota de descargo a la Vista de Cargo, la cual contiene fundamentos de hecho y derecho respecto a que su actividad trata de contratos de tracto sucesivos, por lo que no se habría incumplido la norma ni se habría configurado la contravención de omisión de pago debido a que no se cumplen las condiciones del art. 165 de la Ley N° 2492 y no existe tributo omitido, señalando también la existencia de causales de exclusión de responsabilidad para la sanción, puesto que el diferimiento es un hecho que no pudo preverse.

El 5 de octubre de 2010, DLS mediante nota hace conocer el pago de la deuda tributaria y adjunta las boletas de pago, así el 11 de octubre presentó las boletas de pago correspondientes a las multas por omisión de pago. Posteriormente el 14 de octubre de 2010, DLS presenta nota al SIN en la cual refiere las notas CITE: GNJC/DTJ/N° 461/2007 de 12 de noviembre, CITE: GNTJC/DEOCC/N° 1102/2007 de 10 de septiembre y MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio, según las cuales concluye que la sanción debe calcularse sobre el monto determinado en la fiscalización.

El 20 de octubre de 2010, DLS mediante nota comunica los pagos efectuados, para que luego el 8 de noviembre de 2010, la AT emita el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/0679/2010, en el cual

evalúa los descargos presentados, ratificando la calificación preliminar de la conducta cuya sanción alcanza a 244.320 UFV equivalentes a Bs.379.698.-.

Luego el 16 de noviembre de 2010, la AT notificó mediante cédula a los representantes de DLS con la Resolución Determinativa N° 17-000488-10 de 12 de noviembre, la cual resolvió determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en 244.320 UFV equivalentes a Bs.379.854.- por concepto de la sanción por omisión de pago.

Luego el 6 de diciembre de 2010, DLS se apersonó ante la ARIT de Santa Cruz interponiendo el Recurso de Alzada contra la RD N° 17-000488-10 de 12 de noviembre, concibiendo que dicha instancia resuelva el recurso mencionado revocando totalmente la RD impugnada, bajo los siguientes fundamentos; que efectivamente existió el hecho generador de la obligación tributaria (mantenimiento de valor, interés y multa por omisión de pago), la cual fue cancelada previo al acto impugnado, además que la forma de cálculo de la multa por omisión de pago efectuada por la AT no fue realizada conforme a sus Cites y línea doctrinal fijada por la AGIT, por lo que los pagos realizados por la empresa DLS son válidos, lo que conlleva a la inexistencia de la multa por omisión de pago.

Ante dicha Resolución de Alzada, la AT interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto por la AGIT, la cual revocó parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0056/2011 de 21 de marzo, modificando la parte referida a la sanción por omisión de pago por el IVA e IT del periodo de enero de 2006, disponiendo que la sanción establecida en la RD se modifique de 244.320 UFV equivalentes a Bs.379.854, a 48.688 UFV equivalentes a Bs.75.698.-, bajo el fundamento que toda declaración después de la fecha de vencimiento constituye un impuesto no pagado y configura la contravención de omisión de pago, disponiendo también que por los pagos que realizó DLS se aplique la reducción de sanciones establecida en el art. 156.1 de la Ley N° 2492.

Esta última resolución, concibió que la Empresa DLS se apersona ante este Tribunal Supremo de Justicia, interponiendo demanda contencioso administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0281/2011 de 26 de mayo. En el curso del proceso se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 354.II y III y 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), siendo emitido el decreto de autos para sentencia una vez que concluyó el trámite.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Ahora bien, de la compulsa de los datos y antecedentes del proceso, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe en el siguiente aspecto:

- 1) Que si la base para calcular la sanción por omisión de pago está dada por el 100% del tributo omitido determinado conforme al art. 165 de la Ley N° 2492, o si dicha sanción debe calcularse sobre los accesorios del diferimiento, tomando en cuenta que DLS pagó el total de su deuda tributaria conforme al art. 93.I.1 de la Ley N° 2492, y concordante con las notas MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 y**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

GNTJ/DEOCC/N° 1102/2007, antes de cualquier actuación de la AT, por lo que correspondería aplicar la figura del arrepentimiento eficaz establecido por el art. 157 de la Ley N° 2492.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Es preciso señalar que el proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, los arts. 778 a 781 del CPC, establecen que: *“El procedimiento contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyera lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo, reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*. En consecuencia, 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 las características de 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, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Bajo este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, así como los argumentos y defensas formuladas por las partes, este Tribunal Supremo de Justicia tiene la obligación de revisar el fondo de la presente causa, bajo los siguientes términos:

Es necesario indicar que el art. 47 de la Ley N° 2492, 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) y los intereses (r)...”, así también el art. 70 de la misma Ley dispone: **“(Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo)**. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la AT, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria”, estableciendo la misma Ley en su art. 165: **“(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”; así como también el art. 157 de la misma Ley, dispone: **“(Arrepentimiento Eficaz)**. 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”.

Así también es necesario indicar que el art. 42 del DS N° 27310, establece que la multa por omisión de pago será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento; debiendo tomar en cuenta los arts. 38 y 39 del mismo decreto, los cuales disponen la aplicación de la reducción de sanciones y el arrepentimiento eficaz, señalando lo siguiente: **“(Reducción de sanciones).** Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el artículo 156 de la Ley N° 2492, se aplicarán considerando lo siguiente: a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder; **(Arrepentimiento eficaz)** I. 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 periodo 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”.

Bajo esta normativa, para resolver la señalada controversia, es necesario establecer cuál es el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, debiendo traer a colación que el art. 4.b) de la Ley N° 843, dispone: *“El hecho imponible se perfeccionará: b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de 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”*, por lo que una vez generado el hecho imponible, conforme al art. 10 de la misma ley, debe liquidarse mensualmente el impuesto resultante mediante declaraciones juradas efectuadas en formulario oficial, constituyendo cada mes un periodo fiscal.

Asimismo, se advierte que la empresa demandante pretende hacer valer el pago que habría realizado en los periodos de febrero y marzo de 2006, sobre las ventas o prestaciones de servicios del mes de enero 2006, indicando que el mantenimiento de valor, los intereses y la sanción por omisión de pago, deben calcularse sobre la diferencia del tributo omitido, indicando también que debe considerarse la aplicación de la figura del arrepentimiento eficaz, toda vez que el pago fue efectuado antes de cualquier actuación de la AT. Esta argumentación resulta incorrecta, puesto que el art. 8 del DS N° 27310 establece: **“(DETERMINACIÓN Y COMPOSICIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA).** 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 Artículo 47 de la Ley N° 2492...; Las deudas formaran parte de la deuda tributaria...”, interpretándose de dicha normativa que la deuda



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa
DRILLING LOGISTICS AND SERVICES CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

tributaria no solo está compuesta por el tributo omitido, sino también por las actualizaciones, intereses y multas, siendo que en el presente caso, al existir ventas y/o prestaciones de servicios por los cuales no se pagó los respectivos impuestos del IVA e IT conforme al art. 10 de la Ley N° 843, se concibe una deuda al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para pagar dicha obligación tributaria, por lo que es correcta la interpretación de la AGIT al señalar que la empresa demandante pagó solo parte de la deuda tributaria, olvidando cancelar el mantenimiento de valor, los interés y multas, que generó dicha contravención tributaria, reiterando que el tributo omitido está constituido también por estos conceptos, de lo que se concluye que DLS no canceló la totalidad de la deuda tributaria a la AT, incurriendo en lo estipulado por el art. 165 de la Ley N° 2492, omisión de pago.

Por otro lado, la empresa demandante señaló que debe aplicarse el arrepentimiento eficaz sobre la deuda tributaria, conforme las notas MH/VPT/DGPTI/UTJPTI/N° 143/2007 y GNTJC/DEOCC/N° 1102/2007, por lo que debería considerarse que el tributo omitido fue pagado antes de cualquier actuación de la AT; argumentación que resulta incorrecta, puesto que el arrepentimiento eficaz o la extinción de la sanción, se aplica cuando el contribuyente paga el total de la deuda tributaria, lo que es evidente que en el caso concreto no sucedió, porque la empresa demandante solo pagó el tributo omitido y no el mantenimiento de valor, intereses y multas, es decir no canceló el total de la deuda tributaria, por lo que no corresponde aplicar la figura del arrepentimiento eficaz como bien señaló la AGIT, siendo preciso aclarar que las notas citadas líneas arriba, son interpretaciones realizadas por el Viceministerio de Política Tributaria y por el Jefe Nacional de Evaluación Operativa y Control de Calidad del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales, realizadas conforme al art. 157 de la Ley N° 2492 y 39.I del DS N° 27310, sin embargo las mismas no son un referente para el presente caso, más aún si tomamos en cuenta que las mismas no se encuentran dentro las fuentes del Derecho Tributario conforme lo dispuesto por el art. 5 de la Ley N° 2492.

Asimismo corresponde indicar que, la aplicación que realizó la AGIT respecto a la reducción de sanciones establecida en el art. 156.1) de la Ley N° 2492, es precisa y correcta, puesto que se advierte que la empresa demandante pago su ilícito tributario antes de la notificación con la Resolución Determinativa, conforme dispone el art. 38.a) del DS N° 27310, que dice: *"Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el Artículo 156 de la N° 2492, se aplicarán considerando lo siguiente: a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior"*.

Por último, respecto a que la AT habría vulnerado el principio de legalidad, se tiene que de la revisión de las Resoluciones AGIT-RJ 0277/2009, AGIT-RJ 0421/2008 y STG-RJ 0538/2008, las mismas resultan impertinentes al presente caso, toda vez que la problemática que contienen las mismas son diferentes a la tratada en este caso concreto.

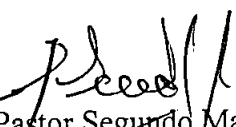
V.1. Conclusiones

Por lo expuesto se concluye que los argumentos contenidos en la demanda interpuesta por DLS, no son aceptables, correspondiendo mantener firme la Resolución Jerárquica impugnada emitida por la AGIT, toda vez que la misma aplicó correctamente la normativa tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud a los fundamentos expuestos, falla en única instancia, declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 194 a 204, y en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2011 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

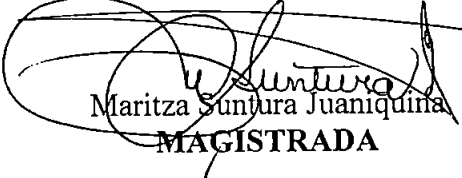

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Canepero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

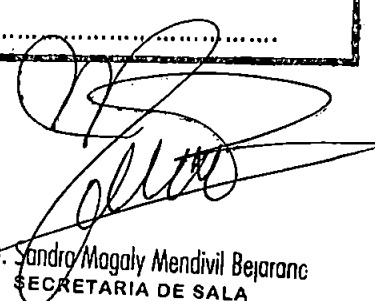
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA N° 15 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