



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

30-06-17
18:18

M
SENTENCIA: 34/2017.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 798/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 28, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0954/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 51 a 55; réplica de fs. 74 a 75; dúplica de fs. 78 a 79; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 21 a 28), con los siguientes fundamentos:

- a) La Autoridad de Impugnación Tributaria, al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA0365/2013 que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-1180-2012 de 28 de diciembre dejando sin efecto el importe de UFV 3.000 por incumplimiento de deberes formales establecidos en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación N° 53877 de 23 de noviembre de 2012, lesionó los derechos de la Administración Tributaria al haber considerado erradamente los datos del proceso violando flagrantemente la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria aplicable, al haber aplicado erróneamente el principio "non bis in idem" y dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 por incumplimiento de deberes formales, considerando equívocamente la configuración de tres elementos para la procedencia del citado principio "non bis in idem", que si bien cumple con la identidad de sujeto Periodistas Asociados Televisión Ltda., e identidad de causa puesto que en ambos Procedimientos Determinativos la Administración Tributaria sancionó la falta de presentación de documentación conforme a lo previsto en la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07 Anexo "A"

- Numeral 4 subnumeral 4.1., empero no cumple con el requisito de **identidad de objeto** teniendo como primer elemento diferenciador que se trata de dos procedimientos diferentes entre Orden de Fiscalización Parcial y Orden de Verificación Externa regulada por los arts. 29,31 y 32 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamentada por la Resolución Normativa de Directorio N°10-0005-13, art.2 inc.b) y c).
- b) La Orden de Fiscalización N° 001OFE00102 cuyo alcance fue la fiscalización integral de hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT e IUE por los períodos fiscales de enero a diciembre 2008, en cambio la Orden de Verificación N°0012OVE00512 tuvo alcance limitado al IVA derivado de la verificación solo del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los períodos fiscales de octubre y diciembre 2008, por lo que la documentación en ambos procedimientos administrativos fueron totalmente distintos en cuanto a hechos y plazos.
- c) Dentro de la Orden de Fiscalización N°0010OFE102 (Resolución Determinativa N° 17-1052-2011) se emitió Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 27964 por incumplimiento de presentación de documentación solicitada por requerimiento N°00096766, que a diferencia de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 (Resolución Determinativa N° 17-1180-2012) se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N°00053877 por la falta de presentación de documentación a solicitud dentro de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 siendo dos solicitudes de documentación totalmente diferentes, que por mala fe, negligencia o impericia del contribuyente no se llegó a cumplir por lo que debe mantenerse la multa por dicha conducta contraventora.
- d) Si bien es cierto que el principio “non bis in idem” plasmado en el Art.117 parágrafo II de la Constitución Política del Estado indica: *“Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena”*, mismo que resulta inaplicable, ya que no cumple lo previsto por el Tribunal Constitucional Plurinacional reflejado en la Sentencia Constitucional N°506/05 de 10 de mayo de 2005 sobre la cual se sustenta la Resolución impugnada, en el sentido de que es imprescindible la conjunción de 3 elementos para la aplicación del principio “non bis in idem” identidad de sujeto, objeto y causa demostrándose la inexistencia de identidad de objeto siendo inaplicable el citado principio al presente caso por lo que debe mantenerse la multa de UFV 3.000 plasmada en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación N°00053877, en estricta aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07 anexo “A” numeral 4 subnumeral 4.1.
- e) Agregó que la documentación presentada por el contribuyente a la Administración Tributaria durante la fiscalización realizada la cual culminó con la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011 fue



impugnada por el contribuyente el 17 de enero de 2012 mediante recurso de alzada, en el presente caso la Orden de Verificación N°0012OVE00512 fue emitida en el mes de mayo/2012 por lo que toda documentación hasta ese entonces habría proporcionado el contribuyente y la única con la que contaba la Administración Tributaria que se encontraba dentro de los 18 cuerpos de la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011 fue remitida a la Autoridad de Impugnación Tributaria, aclarando que toda la documentación original presentada por el contribuyente originada por la Orden de Fiscalización N° 00100FE00102 fue devuelta tal cual consta en los antecedentes administrativos de la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011, en ese sentido el contribuyente contaba con la documentación original la cual pudo presentar a la Administración Tributaria, únicamente presentó notas el 2 de octubre de 2012 y 30 de octubre del mismo año sin adjuntar respaldo alguno o que demuestre la pérdida o destrucción total o parcial de la documentación solicitada.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0954/2013 del 1 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y quede firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 000538772.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 3 de julio de 2013 (fs. 31) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 51 a 55), con los siguientes argumentos:

- a) Respecto a la aplicación del principio “non bis in ídem” evidenció por las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011 de 16 de diciembre de 2011, que sancionó al sujeto pasivo por la no presentación de la información requerida dentro de un proceso de fiscalización; al mismo tiempo comprobó en copia de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ1006/2012 que en antecedentes de hecho se señala que mediante requerimiento de Información F-4003 N° 00096766 solicitó la presentación de Declaraciones Juradas del IVA (F-200),IT(F-400)e IUE(F-500) y demás documentos que sirva de base para la determinación, donde se emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al proceso de documentación requerida por la conducta con 3.000 UFV.
- b) Asimismo verificó que el 14 de junio de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 a objeto de establecer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondiente a los

periodos fiscales octubre y diciembre de 2008 emplazándole a presentar declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); Libro de compras de los periodos observados; Facturas de Compras Originales detalladas en el anexo; medio de pago de las facturas observadas; y otra documentación que se le requiera. Posteriormente el 26 de junio de 2012, mediante memorial solicitó se tenga por cumplido el requerimiento respecto a la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 indicando que dicha Orden de Verificación fue parte del proceso de fiscalización iniciado mediante la Orden de Fiscalización 0010OFE0102; misma que se encuentra en poder de la administración Tributaria por lo que el 23 de noviembre de 2012 se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N°53877, por incurrir en incumplimiento al deber formal de entrega de la información y documentación requerida, durante la ejecución de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512, en los plazos establecidos en norma específica, aplicando la multa de 3,000 UFV conforme el subnumeral 4.1 de anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, finalmente el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa N° 17-1180-2012 que respecto al incumplimiento de deberes formales objeto de análisis sancionó al contribuyente con multa de 3.000 UFV.

- c) Del análisis que antecede se comprobó la identidad de sujeto en ambas Resoluciones Determinativas siendo Periodistas Asociados Televisión Ltda., sujeto y objeto de determinación, de la misma forma la identidad del objeto, que es establecer la responsabilidad sobre el incumplimiento de presentación de documentación requerida por la Administración Tributaria en los plazos y la forma establecida, así como de aplicar la sanción correspondiente, aclarando que la documentación requerida es idéntica, en cuanto a la identidad de causa, se tiene que la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011, sanciona al contribuyente por incumplimiento de presentación de documentación requerida por la administración tributaria consistente en Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT (F-400) e IUE (F-500); libro de Ventas; libro de compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA; Extractos Bancarios; comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de las gestiones 2007 y 2008; en el caso de la Resolución Determinativa N°17-1180-2012, la conducta desarrollada por el sujeto pasivo fue el incumplimiento de presentación de la documentación solicitada por la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 0012OVE00512, Consistente en Declaraciones Juradas (Fom.200 o 210) de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2008; libro de compras de los periodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas; otra documentación que se le requiera, evidenciándose que en ambos procedimientos la documentación requerida fue exactamente la misma así como la conducta desarrollada por el sujeto pasivo en diferentes ocasiones fue la misma por lo que estableció la identidad de causa en los

2. La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de alzada ARIT-LPZ 0365/2013 de 15 de abril de 2013 que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa contra la empresa Periodistas Asociados Televisión (PAT) y dejar sin efectos el importe de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales establecida mediante Acta d por contravenciones Tributarias N° 53877 manteniendo firme y subsiste el tributo omitido de 22.175 UFV de los periodos octubre y diciembre d 2008 correspondiente al IVA.
3. La citada Resolución de Alzada, fue impugnada por la por la Administración Tributaria mediante Recurso de Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0954/2013 de 1 de julio de 2013 confirmando la resolución de alzada en todas su partes.

IV. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

Si la Autoridad de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica impugnada aplicó erróneamente el principio "non bis in idem" al dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 impuesta al sujeto pasivo por incumplimiento de deberes formales, considerando equívocamente la configuración de tres elementos para su procedencia puesto que no se habría cumplido con el requisito de identidad de objeto.

4.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- a) De la revisión de antecedentes administrativos se establece que la administración tributaria emitió Orden de Fiscalización Externa N° 00100FE00102 de 19 de octubre de 2010 en contra del contribuyente Periodistas Asociados Televisión Ltda., con alcance a los impuestos del IVA, IT e IUE de enero a diciembre de 2008, mediante requerimiento Información F-4003 N° 00096766 solicitó la presentación de Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT(F-400) e IUE (F-500); libro de Ventas; libro de compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA; Extractos Bancarios; comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de las gestiones 2007 y 2008, Plan Código de Cuentas Contables, Libros de contabilidad y otros, emitiéndose Acta por Contravención Tributaria N° 27964 por incumplimiento de presentación de la documentación requerida con multa de 3.000 UFV, sanción que fue ratificada

posteriormente en Resolución Determinativa N° 17-1052-2011.(Antecedes Administrativos Fs. 1 a 83 Anexo 3).

- a) Por otro lado el 29 de junio de 2012 la autoridad demandada emitió Orden de Verificación N° 0012OVE00512 en contra del mismo sujeto pasivo, bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA con el objeto de establecer sus obligaciones tributarias respecto los períodos fiscales de octubre y diciembre de 2008, emplazándole a presentar Declaraciones Juradas (Fom.200 o 210) de los períodos fiscales octubre y diciembre de 2008; libro de compras de los períodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas y otra documentación que se pueda requerir durante el proceso de verificación, el 23 de noviembre de mismo año se emite Acta por Contravención Tributaria N° 53877 por incumplimiento de presentación de la referida sancionado nuevamente al contribuyente con multa de 3.000 UFV que igualmente fue confirmada en Resolución Determinativa N° 17-1180-2012 de 28 de diciembre. (Fs. 1 a 125 de Anexo 2 de Antecedentes Administrativos).
- b) Para determinar si efectivamente Autoridad recurrida aplicó erróneamente el principio “non bis in idem” por supuesto incumplimiento del requisito de identidad de objeto como argumenta la entidad demandante, debemos empezar señalando que, en su formulación material o procesal, el principio de non bis in idem significa que nadie puede ser castigado o procesado dos veces por un mismo hecho, es decir expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones o procesos sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado Constitucional de Derecho. Ahora bien en su aplicación requiere que existan dos sanciones o procesos en donde exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.
- c) Al respecto la Sentencia Constitucional 1564/2011-R de 11 de octubre precisa los siguiente: *“En su oportunidad, este Tribunal definió las implicancias y alcances del principio “non bis in idem”; en ese sentido, la SC 0506/2005-R de 10 de mayo, precisó: “El principio non bis in idem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe **identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad**”(.....) “no existirá violación al principio “non bis in idem”, cuando alguna de las identidades **no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto.**”*
- d) Haciendo una subsunción del presente caso a la Sentencia Constitucional citada, se establece que existe identidad de sujeto



tanto en el proceso de determinación iniciado con Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 de 19 de octubre de 2010 que concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa N° 171052-2011 y Orden de Verificación N° 0012OVE00512 culminado mediante Resolución Determinativa N° 17-1180-2012, siendo en ambos procesos el mismo sujeto pasivo Periodistas Asociados Televisión Ltda., cumpliéndose en consecuencia con el primer requisito de identidad de sujeto exigido, por otro lado, en cuanto a la identidad de fundamento o causa respecto de la conducta infringida por el contribuyente se tiene en ambas la Contravención Tributaria de incumplimiento de presentación de documentación requerida por la administración tributaria en el primer caso mediante Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 y en segundo por Orden de Verificación N° 0012OVE00512 y finalmente respecto el tercer requisito de identidad de objeto se tiene la no presentación de documentación en la forma y en los plazos establecidos por la administración tributaria y la aplicación de la sanción correspondiente.

- e) En consecuencia lo afirmando por la entidad demandante en sentido de que la Autoridad de Impugnación Tributaria aplicó erróneamente el principio "non bis in idem" al dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 impuesta al sujeto pasivo por incumplimiento de deberes formales, sin que se hubiere cumplido el requisito de identidad de objeto no resulta evidente, si bien es cierto que la documentación requerida en ambos procesos no es exactamente la misma toda vez que mediante en Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 se requirió Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT(F-400) e IUE(F-500) ; libro de Ventas; libro de Compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA; Extractos Bancarios; Comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de las gestiones 2007 y 2008, Plan Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad Kardex, inventarios y otros y por otro lado mediante Orden de Verificación N° 0012OVE00512 Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA se solicitó Declaraciones Juradas (Fom. 200 o 210) de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2008; Libro de Compras de los periodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas y otra documentación que se pueda requerir, sin embargo el primer proceso de fiscalización tuvo un alcance más amplio que el segundo iniciado con Orden de Verificación que se limitó a verificar el Crédito Fiscal IVA, empero ambos procesos de determinación iniciados mediante procesos distintos (fiscalización y verificación), el objetivo fue establecer la deuda tributaria de la gestión 2008, por lo que la documentación a presentar era la misma respecto al Crédito Fiscal IVA.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, DECLARA **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 28, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos



Estado Plurinacional de Bolivia

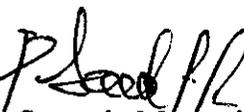
Exp. 798/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Órgano Judicial

Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda
firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ
0954/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

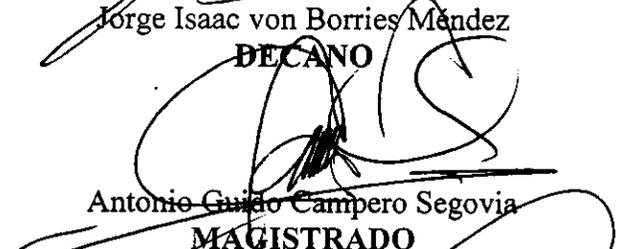
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos
remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

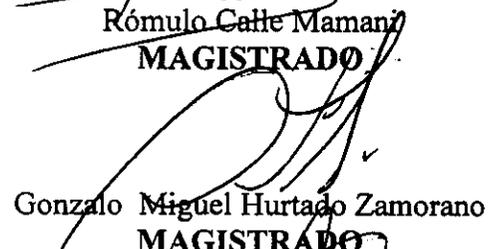
Regístrese, notifíquese y archívese.

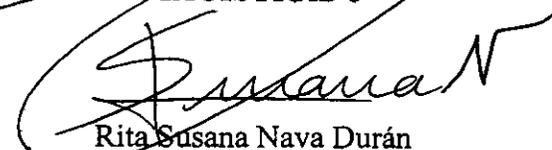

Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE

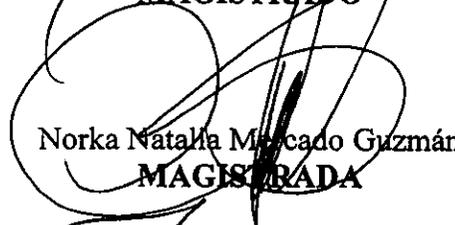

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

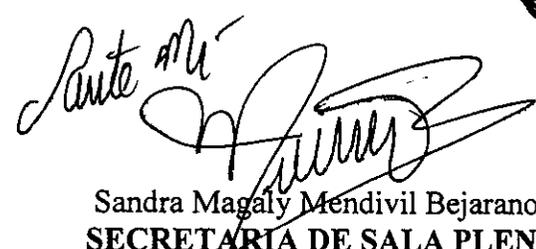

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SENTENCIA N° 39..... FECHA 15 de febrero.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 12017.....

VOTO DISIDENTE:

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