



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 42/2018.
FECHA: Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE: 811/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Marco Ernesto Jaimes Molina.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 21 a 27, en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014 emitida el 26 de mayo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 49 a 53 vta., réplica de fojas 58 y vta.; dúplica de fs. 80 a 81, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0012OVI09780 Form. 7520 de 5 de noviembre de 2012, verificó el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Estación de Servicio Bagdad S.R.L de acuerdo a Detalle de diferencias, correspondiente a los períodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010.

Añadió que en la revisión de la documentación presentada por el contribuyente se detectaron irregularidades que fueron plasmadas en el Acta por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación 61282 de 1 de julio de 2013, sancionando con una multa de 1.500 UFV ante el incumplimiento de deber formal tipificado en el subnumeral 3.2 del Anexo Consolidado en la RND 10-0037-07.

Mediante **Vista de Cargo 32-0024-2013**, emitida el 1 de julio de 2013, se hizo conocer al contribuyente una deuda tributaria de 36.101 UFV equivalente a Bs.66.583 actualizado (al 01/07/2013). Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 17-0736-2013 de 22 de octubre de 2013, en la que se dispone INTIMAR al contribuyente a depositar la suma de 21.208 UFV, equivalente a Bs. 39.759 por concepto de Deuda Tributaria que incluye Tributo Omitido, Interés, Sanción por Omisión de Pago y Multas por Incumplimiento de Deberes Formales, importe que deberá ser reliquidado a la fecha de su cancelación.

En fecha 10 de marzo de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014, revocando parcialmente la Resolución Determinativa 17-0736-

2013 de 22 de octubre de 2013, decisión que fue confirmada el 26 de mayo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014. En consecuencia, se dejó sin efecto el importe de 5.686 UFV de la sanción por omisión de pago por el periodo fiscal octubre de 2010 y la multa de 1.500 UFV por incumplimiento de deberes formales y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre de 2010, en aplicación del art. 156 del Código Tributario Boliviano (CTB).

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Sobre la supuesta inexistencia de normativa reglamentaria para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas en los Libros de Compras IVA del contribuyente.

Transcribiendo la resolución jerárquica impugnada en el proceso, señaló que la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa 17-0736-2013 estableció la multa de 1500 UFV por el registro incorrecto de los datos de las facturas del contribuyente en su Libro de Compras IVA del periodo fiscal diciembre/2010, en aplicación de lo dispuesto por el art. 47 de la RND 10-0016-07 y subnumeral 3.2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07; sin embargo, a criterio de la AGIT no existe normativa que establezca el deber formal de registrar sin errores los datos de las facturas en los libros de compras de los contribuyentes.

Añadió que con el fin de evidenciar la errónea apreciación por parte de la AGIT, corresponde citar lo dispuesto por el art. 166 del CTB, que reconoce la competencia del Servicio de Impuestos Nacionales para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones. Asimismo, lo establecido por el art. 64 del cuerpo legal precitado que establece: "La Administración Tributaria ...podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias...", condiciones normativas bajo las cuales la Administración Tributaria con la finalidad de determinar la preexistencia de la conducta o el deber formal de registro correcto de los datos en los Libros de Compras y Ventas IVA, el 18 de mayo de 2007, emitió la RND 10.0016.07, que en su art. 47-I, establece expresamente como obligación del sujeto pasivo, llevar registros contables, registrar de manera cronológica en su Libro de Compras IVA, todas las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA.

Apuntó que en ese contexto, no se sanciona al contribuyente por no haber llenado el campo referido al número de factura o autorización que son datos que identifican el documento, sino que al haber incurrido en errores de transcripción en los datos de las facturas, se trataría de documentos inexistentes o imposibles de identificar por lo que no estaría respaldando su crédito fiscal. Indicó que debe tenerse presente que no basta el simple registro de las operaciones en el Libro de Compras y Ventas IVA, sino que este debe ser correcto ya que los deberes formales son obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes con la finalidad de proporcionar información exacta al sujeto activo de la relación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

tributaria, para posibilitar el control y verificación de las obligaciones tributarias como la presente.

Continuó señalando que el art. 70 del CTB, se refiere al cumplimiento de las obligaciones, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general; precisamente los arts. 45 y 47 de la RND N° 10-00016-07, obligan como cumplimiento de un deber formal el establecimiento de un "Libro de Compras IVA", en el cual se registran de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, que respaldan el crédito; asimismo los incs. a), d), e) y f) Num.2) del Párrafo II de la misma norma señala que los Libros de Compras IVA debe tener el número de facturas y número de autorización, por lo que el contribuyente al haber registrado incorrectamente en sus Libros de Compras IVA el número de autorización de la factura N° 49479 y el N° 48728 en el periodo fiscal diciembre de 2010, subsumió su conducta a lo establecido en el Subnumeral 3.2 del Numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, como bien lo ha tipificado la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-0736-2013.

Los arts. 72 y 73 de Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo establecen que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando hayan sido previstas por ley y disposiciones reglamentarias aplicables y que en el caso, el contribuyente, adecuó su conducta a lo establecido por los arts.162 del CTB y numeral 2 de los incisos d) y e) del Párrafo II del art. 47 de la RND 10-0016-07 (tipificación de la contravención) al comprobar el incumplimiento en el que incurrió al registrar erróneamente el número de factura y número de autorización; esta conducta fue sancionada por la Administración Tributaria, tomando como parámetro lo dispuesto por el Subnumeral 3.2 del Numeral 3) del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, que establece una sanción de 1.500.- UFV's. Por consiguiente el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la empresa Estación de Servicio Bagdad SRL, por lo que se concluye que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

Con relación a la afirmación de la AGIT, en sentido de que el registro incorrecto en los Libros de Compras IVA solo afecta al contribuyente pero de ningún modo afecta al Fisco, consideró necesario citar lo dispuesto por el art. 3° de la RND 10-0037-07, consecuentemente el incumplimiento a los deberes formales establecidos en las normas reglamentarias emitidas por la Administración Tributaria, ya que la información registrada de manera errónea imposibilita facilitar tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación que realice la Administración Tributaria, de conformidad a la obligación tributaria establecida en el Numeral 6 del 70 de la Ley N° 2492, caso contrario bastaría con llenar con cualquier dato, frase o palabra que al contribuyente se antoje, lo cual es contrario a los fines para los que se crearon los registros que son el contar con datos fidedignos para un adecuado control del cumplimiento de obligaciones y ejercicio de derechos, crédito fiscal, siendo justamente la precitada obligación quien le asigna el

deber formal precitado el carácter correcto con el que se deben de registrar las facturas en los respectivos Libros de Compras y Ventas IVA y otros registros contables que posee el contribuyente.

Solicita se repare la deficiente fundamentación y se confirme la multa por incumplimiento al Deber Formal por el registro incorrecto de los datos de las facturas en los libros de Compras IVA del contribuyente en el periodo diciembre/2010, por encontrarse debidamente establecido en las disposiciones reglamentarias.

I.2.2. Sobre la Sanción por Omisión de Pago y el Régimen de Reducción de Sanciones:

Denunció que la ARIT interpretó erróneamente el art. 156 del CTB, puesto que base esa disposición normativa, corresponde tener en claro qué es lo que se entiende por deuda tributaria en una resolución determinativa y, para ese fin, el art. 92 de la misma disposición legal, al referirse a la determinación apunta que es un acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, declaran la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia; en concordancia, el art. 93 de la misma ley, señala tres formas de determinación de la deuda tributaria, por lo que puede hablarse de distintas formas de concebir la deuda tributaria en función de su determinación.

En autos, la Administración Tributaria comunicó al contribuyente el inicio de un procedimiento de verificación de sus obligaciones tributarias y, específicamente, el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010. El 22 de octubre de 2013, emitió la Resolución Determinativa 17-0736-2013, determinando una deuda tributaria de 21.208 UFV, que incluye tributo omitido, interés, sanción por Omisión de Pago y multa por incumplimiento de deberes formales y que consideró los pagos parciales efectuados por los periodos octubre y noviembre de 2010.

Hasta ese punto, se puede concluir que la Administración Tributaria determinó una sola deuda tributaria, de modo que los pagos efectuados por el contribuyente, son parciales puesto que la Administración Tributaria, estableció dicha deuda tributaria en función al alcance que tuvo la Orden de Verificación 00128OVE09780, lo contrario significaría emitir Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el CTB.

Respecto a la aplicación del art. 156 del CTB, señaló que claramente establece la reducción de sanciones de acuerdo a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, empero y de conformidad con lo expuesto precedentemente, se debe entender que la deuda tributaria es el monto total determinado por la Administración Tributaria en la fiscalización, de conformidad con el alcance de la orden de verificación; sin embargo, la ARIT pretende beneficiar al contribuyente con la reducción de sanción por los pagos parciales que hizo (octubre y noviembre/2010) sin tomar en cuenta el total de la deuda tributaria determinada, dando a entender que se trataría de un caso de determinación de la deuda tributaria por el sujeto



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

pasivo, por ese motivo, la interpretación que realizada por la AGIT del art. 47 del CTB es incorrecta.

Añadió que el contribuyente no canceló la totalidad de la deuda tributaria determinada en la RD 17-0736-2013, por ende no puede beneficiarse de la reducción de sanciones establecida en el art. 156 del CTB, concordante con esta disposición normativa el art. 12 del D.S. N° 27874 que modifica el art. 38 del D.S. N° 2730 establece que la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción. Por lo que se infiere que para obtener el beneficio de la reducción del 80% de la sanción, el contribuyente debió cancelar la totalidad de la deuda tributaria actualizada a la fecha de pago, es decir, pagar el impuesto omitido, los intereses y el porcentaje de la sanción que correspondía antes de la notificación con la Resolución Determinativa, hecho no producido, en tanto el contribuyente simplemente se limitó a cancelar parte de la deuda tributaria determinada de los períodos fiscales octubre y noviembre de 2010, quedando pendiente de pago las sanciones por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Apuntó que el contribuyente se limitó a cancelar parte de la deuda tributaria determinada de los períodos fiscales octubre y noviembre de 2010, quedando pendiente de pago las sanciones por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014 de 26 de mayo y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-0736-2013 emitida en contra del contribuyente Estación de Servicio Bagdad SRL en todos sus aspectos técnico-jurídicos.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 26 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 49 a 53 vta., en los términos siguientes:

1. En relación a la inexistencia de norma reglamentaria para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas de compras IVA del contribuyente, señaló que el registro erróneo en los Libros de Compras IVA presentados por el sujeto pasivo, no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas, debido a que el registro incorrecto de los Libros de Compras IVA afecta los intereses del contribuyente, ya que la información que le sirve de sustento para la elaboración de sus Estados Financieros puede inducirle a error en la toma de decisiones, pero de ningún modo afecta al fisco.

2. En cuanto a la sanción de omisión de pago y régimen de reducción de sanciones, señaló que se tiene el 15 de mayo de 2013, el contribuyente efectuó pagos a cuenta de la deuda tributaria de los períodos octubre y noviembre de 2010, según las boletas de pago, los cuales de conformidad a lo previsto en el art. 47 del CTB, corresponden ser expresados en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), posteriormente ser convertidos al valor presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses. Es así, que considerando la UFV de las fechas de 15 de noviembre y 16 de diciembre de 2010 y efectuando el cálculo de valor presente, el sujeto pasivo canceló el 15 de mayo de 2013, 7.107 UFV y 1.936 UFV por los períodos de octubre y noviembre de 2010, siendo que para el periodo octubre de 2010, además de pagar el tributo omitido a la fecha de vencimiento, también pagó 1.421 UFV equivalente al 20% de la sanción por Omisión de Pago calculada sobre el tributo omitido.

Con relación al periodo noviembre de 2010, el tributo omitido ascendía a 14.022 UFV, de los cuales se pagó 1.936 UFV quedando pendiente de pago el tributo omitido de 12.086 UFV, cálculos que fueron efectuados por la Administración Tributaria y que fueron expuestos en la página 2 de la Vista de Cargo N° 32-0024-2013 en el cuadro: "Adeudos a favor del fisco".

Ante la notificación con la Vista de Cargo, el 23 de agosto de 2013, el Sujeto Pasivo presenta Declaraciones Juradas Rectificadoras por los períodos octubre y noviembre de 2010, siendo que en ambos casos disminuye el importe declarado como compras lo que constituye en Rectificadoras a favor del Fisco, conforme lo definido por los arts. 78 del CTB, 26-I-a) y 27 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), en consecuencia al haberse rectificado con posterioridad a la notificación con la Orden de Verificación y la Vista de Cargo, se evidencia el incumplimiento de la Obligación establecida en el Numeral 1 del art. 70 de la Ley N° 2492 (CTB).

Presentadas las Declaraciones Juradas Rectificadoras con posterioridad a la notificación con la Vista de Cargo, las mismas se constituyen en descargos a la Vista de Cargo, siendo correcto que la Administración Tributaria hubiera considerado las mismas como importe descargado y no así a fin de establecer una nueva base para la sanción por Omisión de Pago. El sujeto pasivo efectuó el pago total de la deuda tributaria del período octubre de 2010, en fecha 15 de mayo de 2013, incluyendo el 20% de la sanción por Omisión de Pago; y con relación al período Noviembre de 2010, se pagó la suma de 1.936 UFV, quedando un saldo pendiente de pago de 12.086 UFV sin considerar la sanción por Omisión de Pago, empero siendo que el 23 de agosto de 2013 el contribuyente presentó una Rectificatoria a favor del Fisco, la Administración Tributaria estableció que la misma permitió regularizar el saldo pendiente de pago de 12.086 UFV, no alcanzando a cubrirse la sanción por Omisión de Pago de dicho periodo fiscal.

II.1. Petitorio.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. La revisión de los antecedentes administrativos, evidencia que la Administración Tributaria ejecutó la Orden de Verificación 0012OVI09780 de 5 de noviembre de 2012, con alcance al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas detalladas en el anexo de fs. 3 de la carpeta 3 de antecedentes.
2. En el curso del procedimiento de verificación, se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculada al Procedimiento de Determinación 61282 de 1 de julio de 2013, con la que se impuso al contribuyente una multa de 1.500 UFV por incumplimiento del deber formal de "registro incorrecto del número de autorización 200100165539 siendo lo correcto 2001001605539 de la factura 49479 y el número de factura 18728 siendo lo correcto 48728 en el Libro de Compras IVA del periodo diciembre/2010" (fs. 53 de la misma carpeta).
3. Conforme consta de fs. 59 a 62 de la carpeta en estudio, el 1 de julio de 2013, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo 32-0024-2013, con la que estableció un adeudo a favor del Fisco de 36.101 UFV, emergente de haberse observado notas fiscales registradas incorrectamente en el Libro de Compras IVA, notas fiscales emitidas al contribuyente en otro periodo y notas fiscales no dosificadas por la Administración Tributaria. El monto calculado incluye tributo omitido, intereses, sanción preliminar y multa por incumplimiento de deberes formales. Además consideró el pago a cuenta realizado por el contribuyente de acuerdo al siguiente detalle:
 - a) Periodo octubre/2010. Pagó la suma de Bs. 7.107 (total del tributo omitido), cuyo importe fue imputado al Tributo Omitido, manteniéndose la sanción por Omisión de Pago por el 100% de dicho importe.
 - b) Periodo noviembre/2010. Pagó la suma de Bs. 1.936 de un importe total de Bs. 21.890. La deuda tributaria fue reducida a Bs. 12.086 a la que se aplicó interés y la multa por Omisión de Pago.
4. En vigencia del plazo para presentar descargos, el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas con números de orden 2932488937, 2940526655 (rectificatoria), 2932553505, Libro de Compras IVA y rectificatoria, boleta de pago del periodo octubre de 2010 (fs. 68 a 122 del anexo 3).
5. El 22 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa 17-0736-2013, que admitió las rectificatorias presentadas por el contribuyente pero mantuvo la sanción por omisión de pago, además, mantuvo la deuda tributaria determinada y la multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 159 a 166 del mismo anexo).

6. Planteado el recurso de alzada de fs. 29 a 35 vta. de la carpeta 1, subsanado de fs. 44 a 44 vta., fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014 de 10 de marzo, con el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, revocó parcialmente la Resolución Determinativa y en consecuencia, dejó sin efecto la sanción por omisión de pago correspondiente al periodo fiscal octubre/2010, así como la multa de 1.500 UFV y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre/2010 (fs.103 a 115 del anexo 1).
7. Tanto el contribuyente como la Administración Tributaria plantearon los recursos jerárquicos que cursan de fs. 123 a 126 vta. y de fs. 129 a 132 respectivamente (carpeta 1) que fueron conocidos y resueltos por la AGIT que, con la resolución impugnada en el presente proceso, resolvió confirmar la resolución de alzada.
8. Así se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia. Se deja constancia de la notificación del tercero interesado, quien no se apersonó al proceso.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, la **Administración Tributaria demandante** controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en sentido de confirmar la resolución de alzada que, a su vez, revocó parcialmente la Resolución Determinativa 17-0736-2013 dejando sin efecto la sanción por omisión de pago correspondiente al periodo fiscal octubre/2010, así como la multa de 1.500 UFV por inexistencia de normativa reglamentaria para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas en los Libros de Compras IVA del contribuyente y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre/2010. Al efecto, sostiene:

- i. Que existió errónea apreciación por parte de la AGIT porque la Administración Tributaria, al imponer la multa por incumplimiento de deberes formales, aplicó lo dispuesto por el art. 47 de la RND 10-0016-07 y subnumeral 3.2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 y que por consiguiente, el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la empresa Estación de Servicio Bagdad SRL, por lo que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

En este punto, también señaló que conforme con el art. 3° de la RND 10-0037-07, el incumplimiento de los deberes formales establecidos en las normas reglamentarias emitidas por la Administración Tributaria dificulta las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación a su cargo.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- ii. Interpretación errónea del art. 156 del CTB, puesto que en el caso, la deuda tributaria emerge de un procedimiento de determinación respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 el tributo omitido, interés, sanción por Omisión de Pago y multa por incumplimiento de deberes formales y consideró los pagos parciales efectuados por los periodos octubre y noviembre de 2010, toda vez que de acuerdo al alcance de la Orden de Verificación 00128OVE09780, estableciéndose una sola deuda tributaria, un entendimiento contrario significaría emitir Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el CTB, motivo por el cual no sería aplicable el art. 156 del CTB.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Respecto a la presunta existencia de error al haberse considerado que no existe normativa reglamentaria para aplicar la multa por incumplimiento de deberes formales.

En autos, ha quedado claramente establecido que en el curso del procedimiento de verificación, el 1 de julio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 61282, con la que impuso al contribuyente una multa de 1.500 UFV por incumplimiento del deber formal de "registro incorrecto del número de autorización 200100165539 siendo lo correcto 2001001605539 de la factura 49479 y el número de factura 18728 siendo lo correcto 48728 en el Libro de Compras IVA del periodo diciembre/2010", cuya aplicación fue revocada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) en sus dos instancias.

En su demanda, la Administración Tributaria sostiene que aplicó lo dispuesto por el art. 47 de la RND 10-0016-07 y subnumeral 3.2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 y que por consiguiente, el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la empresa Estación de Servicio Bagdad SRL, por lo que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

Sobre las contravenciones tributarias, el art. 160 de la misma norma, señala las conductas que son consideradas contravenciones, entre ellas, el incumplimiento de otros deberes formales. Por su parte, el 162-I del CTB, señala que quien, de **cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias**, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Ahora bien, en el marco anterior, la Administración Tributaria emitió la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, Nuevo Sistema de Facturación,

en cuyos arts. 46 y 47, estableció un nuevo sistema de registro denominado Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, estableciendo como deber formal: **registrar cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar y que respalden el débito y crédito fiscal IVA. Asimismo y para fines de información, el registro de los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.** La lectura precedente permite concluir que efectivamente la conducta descrita es registrar cronológica y correlativamente.

En el caso en estudio, es evidente que la conducta del contribuyente consistió en el **registro incorrecto** en el Libro de Compras IVA en dos casos: a) el número de autorización de la factura 49479 y, b) el número de la factura 48728; es decir, **errores materiales en el registro que efectivamente se había efectuado**; consecuentemente, el contribuyente cumplió el indicado deber formal, por ello, no es correcto el criterio de la entidad demandante y sí lo es, el de la autoridad demandada.

La razón constitucional y jurídica que sustenta lo anteriormente afirmado, descansa en que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado y que por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad con relación a que cualquier sanción debe fundarse en norma anterior al hecho punible conforme al mandato del artículo 116-II de la Constitución Política del Estado, se tiene que la tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el artículo 14-IV de la norma constitucional y que ha sido desarrollado en el artículo 6-6 del Código Tributario Boliviano vigente, que prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

II. Respecto a la acusada interpretación errónea del art. 156 del CTB.

En la relación de los antecedentes de hecho del presente proceso, se ha establecido que la Administración Tributaria ejecutó la Orden de Verificación 0012OVI09780, con alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010 (el detalle de las facturas cursa a fs. 3 del anexo 3) y que como resultado de dicho procedimiento, se emitió la Vista de Cargo 32-0024-2013 de 1 de julio de 2013, en la que se observó la existencia de notas fiscales registradas incorrectamente en el Libro de Compras IVA; emitidas al contribuyente en otro periodo y no dosificadas por la Administración Tributaria, al efecto, estableció los siguientes adeudos a favor del Fisco:



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- a) **Octubre/2010:** Tributo Omitido Bs. 11.053, equivalentes a 7.107 UFV, reconociéndose un pago a cuenta de 7.107 UFV. Sin embargo de reconocerse que no existía saldo de la deuda tributaria, se aplicó el 100% de multa por Omisión de Pago; es decir 7.107 UFV, de los cuales se descontó la suma de 1.421 UFV como pago a cuenta, quedando un saldo de 5.686 UFV, equivalentes a esa fecha a Bs. 10.486.
- b) **Noviembre/2010:** Tributo Omitido Bs. 21.890, equivalentes a 14.022 UFV, reconociéndose un pago a cuenta de 1.936 UFV. Saldo deuda tributaria: 12.086 UFV. Se aplicó el 100% de multa por Omisión de Pago; es decir 14.022 UFV, haciendo un total de 28.915 UFV equivalentes a Bs. 53.330.
- c) **Diciembre/2010:** Se aplicó como multa, la suma de 1.500 UFV por incumplimiento de deber formal, punto que ya fue resuelto en el acápite anterior.

La Resolución Determinativa 17-0736-2013 de 22 de octubre, mantuvo todos los reparos y estableció un adeudo tributario de 21.208 UFV. En dicho documento se reconocen los dos pagos efectuados por el contribuyente del adeudo tributario de los periodos fiscales octubre y noviembre, ambos de 2010. En dicho documento, se mantuvo la multa por Omisión de Pago, concluyéndose que el cobro perseguido por la Administración Tributaria únicamente se refiere a la multa por Omisión de Pago y a la multa por incumplimiento de deberes formales. .

Como emergencia del recurso de alzada presentado por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014 de 10 de marzo, revocó parcialmente la deuda tributaria disponiendo: i. Dejar sin efecto la multa de 5.686 UFV correspondiente a la sanción por Omisión de Pago por el periodo octubre/2010; ii. Dejar sin efecto la multa de 1.500 UFV por incumplimiento a deberes formales en el periodo diciembre/2010 y, iii. Mantener firme y subsistente solo el 20% de la sanción por Omisión de Pago del periodo fiscal noviembre/2010, porque consideró que la Administración Tributaria debió considerar el pago total del 20% de la sanción por Omisión de Pago por el periodo fiscal octubre/2010, sobre el tributo omitido de 7.107 UFV, cuyo monto asciende a 1.421 UFV que se consideró como pago a cuenta sin considerar que fue efectuado antes de la emisión de la Resolución Determinativa. Respecto a la multa por omisión de pago del periodo noviembre/2010 se efectuó el pago del 20% de la multa porque fue pagada antes de la Resolución Determinativa.

Precisado el marco fáctico de la presente controversia, se tiene que en autos, la Administración Tributaria sostiene que la autoridad demandada incurrió en interpretación errónea del art. 156 del CTB, puesto que en el caso, la deuda tributaria única, emergió de un procedimiento de determinación respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 y que consideró los pagos parciales efectuados por indicados periodos. Añadió que no se consideró el alcance de la Orden de Verificación 00128OVE09780 y finalmente, apuntó que, un entendimiento contrario significaría emitir Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas

para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el CTB, motivo por el cual no sería aplicable el art. 156 del CTB.

Sobre el punto, la **deuda tributaria** conforme a la definición del art. 94 del CTB, es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo **después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria**, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), aplicando la siguiente fórmula: $DT=TO \times (1+r/360)^n + M$. Aclarando el concepto, el Reglamento al Código Tributario Boliviano, (RCTB, aprobado con DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, en su art. 8, señala que **la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria**, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el art. 47 de la Ley N° 2492.

Consecuentes con dicha previsión legal, se concluye entonces, que la deuda tributaria emerge del incumplimiento en el pago de los tributos en el plazo señalado por la norma tributaria, en el caso el Impuesto al Valor Agregado cuyo vencimiento es periódico y vence conforme señala el art. 10 de la Ley 843, en forma mensual, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal, desvirtuándose así lo afirmado por la entidad demandante, quien por razones prácticas puede verificar varios periodos fiscales emitiendo un solo acto administrativo tributario de determinación de adeudos fiscales, empero ello no implica que se trate de una sola deuda tributaria.

En cuanto a la aplicación de la multa por Omisión de Pago, el art. 165 del CTB, sanciona a quien 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 o valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria. En el proceso de verificación efectuado por la Administración Tributaria, al determinarse los reparos se calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago y se aplicó la sanción señalada; sin embargo, ya en la Vista de Cargo 32-0024-2013 de 1 de julio de 2013, se reconocieron los pagos efectuados por el contribuyente, los cuales conforme a lo razonado en párrafo precedente, fueron erróneamente considerados como pagos a cuenta, cuando correspondía imputarlos a cada una de las dos deudas tributarias determinadas para los periodos octubre y noviembre de 2010 y verificar si correspondía la aplicación de la previsión contenida en el art. 156 del CTB que a la letra señala:

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada, cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la, Resolución Determinativa o Sancionatoria



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 811/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

- determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.
2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.
 3. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento.

Con ese preámbulo y en relación a la **reducción de sanciones**, dispuesta por la Autoridad de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica en análisis, se tiene que el art. 156-1) del CTB, prevé que las sanciones pecuniarias establecidas para ilícitos tributarios, exceptuando los ilícitos de contrabando, se reducirán en un 80% cuando se pague la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada, cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria, norma legal reglamentada por el art. 38 del RCTB.

En el caso en estudio, el contribuyente al cancelar la totalidad de la deuda tributaria por el periodo fiscal octubre de 2010, efectuó un pago del 20 % como multa por Omisión de Pago, lo cual es correcto a la luz de la normativa glosada precedentemente.

En cuanto al periodo fiscal noviembre/2010, no canceló la totalidad de la deuda tributaria determinada para dicho periodo, aunque lo hizo posteriormente, a través de una declaración rectificatoria que fue presentada antes de la notificación con la Resolución Determinativa; sin embargo, no canceló la multa por Omisión de Pago la cual debe ser también sujeta a la reducción señalada por el art. 156-1) del CTB por la oportunidad de su pago.

La argumentación que antecede, permite concluir que la actuación de la autoridad demandada fue correcta.

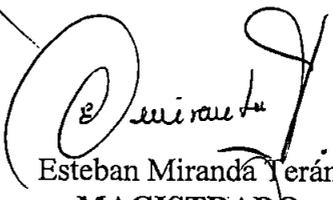
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en el párrafo en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda presentada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE


María Cristina Díaz Sosa
DECANA

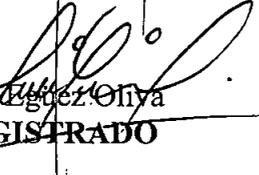

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

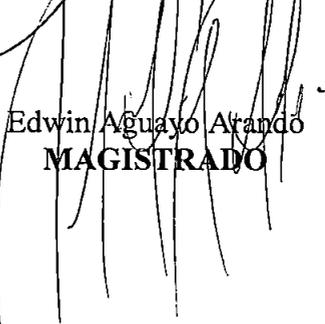

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO


Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

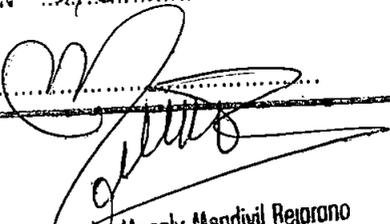

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Aguirre Onya
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN:	2018
SENTENCIA N°	42
FECHA	31 de enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	1/2018
VOTO DISIDENTE:	Conforme


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