GRJ-66/LPZ-32/2012
17/06/16
11:35

INFORME Nº 113/16 - 17/06/16
H.R. Nº 2630 - 23/06/16

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	47/2016.
FECHA:	Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE:	475/2011.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Antonio Guido Campero Segovia.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fojas 41 a 45, la contestación de fojas 74 a 77 vta., la réplica fojas 82 a 84 vta. y la dúplica de fojas 90 a 93 en facsímil y en original de fojas 97 a 98 vta., los antecedentes de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I (CONTENIDO DE LA DEMANDA): Que, la Gerencia GRACO La Paz del SIN representada legalmente por Mariza Ingry Chávez Rosell, luego de un desarrollo de los antecedentes administrativos del caso, en síntesis manifestó:

Que, la Administración Tributaria (AT), emitió la Orden de Verificación Interna 0010OVI02068 con alcance al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado –Dependientes (RC-IVA) de las facturas detalladas en el Form. 7520, correspondiente a los periodos fiscales febrero, junio, septiembre, octubre y diciembre 2008, notificada el 7 de junio de 2010, a Jeanneth Elizabeth Saravia Portugal dependiente del Banco BISA S.A., dando inició al procedimiento de determinación.

Que el 5 de noviembre de 2010, la AT habiendo analizado los descargos presentados por la dependiente emitió la Resolución Determinativa (RD) 17-1091-2010 estableciendo como deuda tributaria la suma de UFV's1.584, como sanción por omisión de pago la suma de UFV's.1397, y la multa de Incumplimiento de Deberes Formales (IDF) la suma de UFV's.150 por registro incorrecto de facturas del periodo diciembre 2008, haciendo un total de UFV's.3.131, (monto liquidado al 5 de noviembre de 2010), notificada la dependiente el 26 de noviembre de 2010, cancelando únicamente la multa por IDF (UFV's.150).

El 16 de diciembre de 2010, presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0148/2011 de 28 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-1091-2010 de 5 de noviembre; por lo que la Gerencia GRACO La Paz del SIN dedujo Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2011 de 7 de junio, determinando confirmar el Recurso de Alzada, por lo que interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

Continua señalando que la AGIT realizó una interpretación errónea de la norma vulnerando el art. 156 de la Ley N°2492 Código Tributario Boliviano (CTB) y el art. 38 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 al no tener en

cuenta que la RD determinó un adeudo de 3.131 UFV's, que comprendía el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago del 100 % y multa por incumplimiento de deberes formales, monto que fue cancelado parcialmente, por lo que quedó un saldo pendiente de tributo omitido, más accesorios, por la sanción de omisión de pago, y multa por incumplimiento a deberes formales, siendo cancelada después de la notificación con la RD, pagos que estarían siendo direccionados a determinados periodos fiscales, sin embargo la totalidad del pago comprende la suma de los reparos en función del alcance de la Orden de Verificación, caso contrario, se deberían emitir Vistas de Cargo y RD por cada periodo fiscal, por lo que debió cancelar la totalidad de la suma de los reparos, después de iniciada la fiscalización y antes de la notificación con la RD.

Asimismo señala que, la Resolución Jerárquica violó el principio de congruencia lesionando la garantía del debido proceso de la AT, siendo que el sujeto pasivo solicitó se revoque la RD parcialmente por los montos de los periodos octubre y diciembre de 2008, sin observar la liquidación de los periodos febrero y junio de 2008, menos fundamentó agravios referidos a la sanción por omisión de pago referido a los periodos señalados.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda contenciosa administrativa, en consecuencia se resuelva anular la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2011 de 7 de junio, o en su defecto revoque parcialmente la Resolución jerárquica y mantener firme y subsistente la RD N° 17-1091-2010 de 5 de noviembre.

CONSIDERANDO II (CONTESTACIÓN A LA DEMANDA): Que Juan Carlos Maita Michel en representación de la AGIT respondió en forma negativa la demanda señalando que para tener el beneficio de la reducción de sanción en un 80% conforme establece el art. 156 del CTB, está de acuerdo con la oportunidad de pago de la deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo; constituyendo la Vista de Cargo una pretensión de la AT sujeta a descargo, es decir, que la dependiente tenía treinta (30) días para formular descargos y presentar las pruebas correspondientes, por lo que no resulta viable la exigencia del pago de un porcentaje de la sanción; sin embargo, la dependiente presentó en el plazo previsto descargos consistentes en boletas de pago Form.1000 por un total de Bs.470 actuación que declara pagado el tributo omitido, intereses e incumplimiento de deberes formales por el RC-IVA, de los periodos fiscales febrero, junio y septiembre 2008, excepto la sanción calificada como omisión de pago con el 100%, situación que debió considerar la sanción en la RD, con la correspondiente reducción del 80 %, vale decir, 21 UFV, que equivale al 20 % de la sanción sobre el tributo omitido de UFV.102.- por los periodos de febrero y junio de 2008, más aún cuando la Vista de Cargo de 10 de agosto de 2010, estableció claramente la aplicación del art. 156 CTB, y el no hacerlo demuestra omisión de la aplicación de la Ley, porque su actuación debe regirse al art. 4.c) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA).

Respecto a que no canceló la totalidad de la deuda tributaria dentro del proceso de determinación del cual emergió el importe global en función de su alcance, aclaró que la Ley N° 843 establece un sistema para el cobro del impuesto, que incorpora la periodicidad por cada impuesto vigente en el país, en tanto que el CTB, establece las normas básicas sobre tributación,

además de señalar los tipos penales tributarios y el procedimiento de cobro de impuestos, por lo que no puede ser interpretado el alcance de la fiscalización de varios periodos, como un saldo a favor del Fisco englobado en la RD, y no se debe confundir el pago de la deuda tributaria con el pago de la deuda determinada, lineamiento seguido en las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ-0273/2008 de 29 de abril, STG-RJ/0085/2009 de 05 de marzo.

En cuanto a que el sujeto pasivo debe cancelar la totalidad de la deuda tributaria, incluyendo el impuesto omitido, los intereses y la multa a la sanción por la conducta, señaló que carecen de sustento en la aplicación de los arts. 156 de CTB, 12.IV del DS N° 27874 (RCTB) que modifica el art. 38.a) del DS N° 27310 (RCTB), correspondiendo la aplicación del 80 % de la sanción, manteniéndose firme y subsistente el saldo de 1.316 UFV, con los intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente a los periodos fiscales de octubre y diciembre 2008.

Finalmente sobre la inobservancia de la liquidación de los periodos febrero y junio y la falta de fundamentación sobre la sanción por omisión de pago de los periodos señalados, la AGIT manifestó que el sujeto pasivo no impugnó la observación de las notas fiscales de los periodos de febrero y junio de 2008 porque la contribuyente canceló las deudas tributarias de los periodos fiscales observados antes de la notificación con la RD, y la AT impuso una sanción del 100 % sin considerar la reducción de la sanción del 80 %, motivo por el que se declara improcedente la sanción impositiva por dichos periodos, empero, el sujeto pasivo en su recurso no indicó la liquidación de la omisión de pago, abocándose solo a la observación de las facturas de tipo c, que correspondían a facturas telefónicas pre valoras puntos viva; por lo que en a base a los antecedentes administrativos la AT no observó los pagos efectuados por la contribuyente, y no fueron considerados en la RD, empero, de acuerdo con los arts. 4.c) de la LPA y 156 del CTB, se ingresó analizar correctamente los pagos efectuados en el recurso de alzada, haciendo justicia tributaria al amparo del principio de oficialidad o de impulso de oficio previsto en el art. 200.1 del CTB concordante con el art. 4.d) de la LPA, que señala la finalidad de establecer la verdad material sobre los hechos a fin de tutelar el legítimo derecho de las partes y así evitar la vulneración del ordenamiento jurídico-tributario en los proceso administrativos.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0305/2011 de 7 de junio.

CONSIDERANDO III (ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES): A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

El 23 de marzo de 2010 la Gerencia GRACO La Paz del SIN notificó de forma personal a Jeanneth Elizabeth Saravia Portugal con la Orden de Verificación N° 0010OVI0 2068, del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas por la dependiente como pago a cuenta del RC-IVA de los

períodos fiscales febrero, junio, septiembre, octubre y diciembre 2008 y solicitando también las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes según el Anexo del Detalle de Diferencias, concediéndole cinco días hábiles de plazo para su presentación a partir de su notificación.

El 12 de agosto de 2010, el SIN notificó personalmente a la contribuyente, con la Vista de Cargo N° 32-0031-2010 de 10 de agosto, en la que establece sus obligaciones tributarias sobre base cierta, por el RC-IVA correspondientes a los períodos fiscales febrero, junio, septiembre, octubre y diciembre de 2008, deuda tributaria que alcanza a 4.309 UFV equivalente a Bs.6.654 que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y la sanción de la conducta preliminarmente calificada como omisión de pago del 100% sobre el impuesto omitido a la fecha de vencimiento del impuesto y la multa por incumplimiento de deberes formales de 300.- UFV, otorgándole un plazo de 30 días, para la presentación de descargos, dentro del plazo establecido, la dependiente presentó boletas de pago Form. 1000 por un monto total de Bs.470, considerados en la RD N° 17-1091-2010 y declarando pagado el tributo omitido, intereses e incumplimiento de deberes formales por el RC-IVA de los periodos fiscales de febrero, junio y septiembre, todos de la gestión 2008; empero, mantuvo la sanción calificada como omisión de pago con el 100 %, que asciende a UFV's.1.397.-, intimando a su pago a la dependiente, la cual fue recurrida a través de recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LZ/RA 0148/2011 de 28 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-1091-2010 de 05 de noviembre, manteniendo firme y subsistente la parte resolutiva primera en el importe de 1.316.- UFV por tributo omitido del RC-IVA más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales octubre y diciembre 2008; y dejó sin efecto la multa por incumplimiento a los deberes formales de 150.- UFV's del periodo fiscal de diciembre de 2008, así como la sanción por omisión de pago de 81.- UFV's de los periodos fiscales febrero y junio de 2008.

Contra dicho acto administrativo tributario, la AT interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución impugnada en el presente proceso, confirmando la Resolución de Alzada.

CONSIDERANDO IV (DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA): En autos, la controversia se circunscribe a determinar si existió vulneración del principio de congruencia en la Resolución Jerárquica al confirmar la determinación de alzada, la cual revocó parcialmente la RD N° 17-1091-2010 porque realizó la liquidación por omisión de pago de los periodos febrero y junio 2008 en razón que la contribuyente no impugnó ni impugnó agravio alguno por la sanción impuesta de los periodos observados en su recurso de alzada.

CONSIDERANDO V (ANALISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO): Con dichos antecedentes, 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 previamente que el art. 47 del CTB, 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. 156 del Código mencionado, dispone: *"**(Reducción de Sanciones).** 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 determinará la **reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento**... "* (Las negrillas son nuestras).

Ahora bien, este Tribunal considera necesario mencionar a los principios que rigen a los recursos administrativos, entre los cuales, el art. 200 del CTB establece: *"**(Principios).** Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativos No. 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: **1.Principio de oficialidad o de impulso de oficio.** La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de **la verdad material sobre los hecho**s, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados solo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo",* como también los arts. 4.d) de la LPA y 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE) en cuanto al principio de verdad material sobres los hechos, que obligan a la autoridad administrativa tramitar los procesos para llegar a la verdad de los hechos, sin quedar reatado a lo dispuesto por la norma. Asimismo, es menester indicar que el art. 12.IV del DS N° 27874 modificó el inciso a) del art. 38 del DS N° 27310, estableciendo: *a) En el caso previsto en el inciso b) del Artículo 21 del presente Decreto Supremo, a tiempo de dictarse la Resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la **reducción de sanciones prevista en el Artículo 156 de la Ley N° 2492**, considerando a este efecto **el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción**".*

Resulta necesario también 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 el art. 38 del mismo Decreto, el cual dispone la aplicación de la reducción de sanciones, 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 *sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior"* (las negrillas son nuestras).

Bajo esta normativa, para resolver la controversia respecto a la sanción por omisión de pago del RC-IVA, es necesario establecer que para el beneficio de la reducción de la sanción en un 80 % prevista en el art. 156 del CTB, la contribuyente debía cancelar la deuda tributaria sin la sanción correspondiente porque esta se encuentra determinada en la respectiva RD de acuerdo al art. 8 del DS N° 27310, porque los cargos de tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales, y sanción establecidos y notificados en la Vista de Cargo, se encuentran sujetos a la presentación de descargos por parte de los contribuyentes y además porque todavía no se encuentran establecidos de acuerdo con el art. 12.IV del DS N° 27874, disposición legal que modificó el art. 38.a) del DS N° 27310.

De lo expuesto, se evidencia que la contribuyente Jeanneth Elizabeth Saravia Portugal aceptó y canceló los reparos establecidos en los periodos señalados a través de boletas de pago 1000 Nos. 02585951 y 02585950 por los periodos fiscales de febrero y junio 2008 por el RC-IVA, y a través de la boleta de pago 1000 N° 02585953 por el periodo fiscal de septiembre del mismo año, por lo que fue cancelada la deuda tributaria y reconocida en la propia RD, pero el pago realizado por omisión de pago conforme el art. 42 del DS N° 27310 de las boletas de pago mencionadas, las consideraron como pago a cuenta del total de la sanción por el 100 % sobre el impuesto emitido determinado en la fecha de sus vencimientos respectivos del RC-IVA, por lo que la AT debió dar aplicación a la reducción del 80 % a los periodos de febrero y junio de 2008 en aplicación del art. 156.1 del CTB, aplicable al caso concreto puesto que la contribuyente canceló la deuda tributaria antes de la notificación con la RD, correspondiéndole la reducción de la sanción del 80 % a su favor, además que la AT debió cumplir con el sometimiento pleno de la ley al dictar la RD N° 17-1091-2010 de 5 noviembre conforme el art. 4.c) de la LPA, que establece el "principio de sometimiento pleno a la ley" para la reducción de la sanción establecida en el art. 156 del CTB, por lo que la Resolución del Recurso Jerárquico dio correcta aplicación de la norma legal mencionada.

En cuanto a la vulneración al principio de congruencia porque la contribuyente no reclamó la liquidación de los periodos febrero y junio de 2008 y tampoco la sanción por omisión de pago referida a dichos periodos en su recurso de Alzada; corresponde tener presente al respecto que, el Tribunal Constitucional es uniforme cuando señala que toda Resolución sea en vía judicial o administrativa tiene que ser debidamente fundamentada, es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe exponer los hechos y realizar la fundamentación legal, citando las normas legales que sustente la parte dispositiva de la misma, esto con la finalidad de que las partes puedan conocer las razones del fallo.

Ahora bien, es preciso considerar también que en el principio de congruencia exige dos requisitos, que son: resolverse sobre todo lo solicitado, y que no se resuelva en exceso, es decir, que no debe resolverse

sobre lo que no es objeto de Resolución; tal aspecto se encuentra relacionado con lo dispuesto en el art. 198.I.e) y 211.I de la Ley N° 3092, sustentando el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el Recurso sea de Alzada o el Jerárquico.

En ese entendido, de la revisión del expediente, se evidencia que la contribuyente, presentó su Recurso de Alzada de fs. 46 a 51 de los antecedentes administrativos (Anexo 2), en el cual, no impugnó la liquidación de la omisión de pago establecida en la RD N° 17-1091-10 de 5 de noviembre, que establece el 100% de la sanción sobre el tributo omitido de los períodos fiscales febrero y junio 2008, precisamente porque no existe tributo omitido, ya que se canceló la deuda tributaria de dichos períodos fiscales antes de la notificación con la RD mencionada, por lo que se limitó solamente a reclamar la observación de facturas al tipo c), que eran facturas telefónicas pre-valoradas de Puntos VIVA.

En este contexto, resulta oportuno mencionar que conforme el art. 4.c) de la LPA, el SIN tiene la obligación de regir sus actos administrativos en cumplimiento pleno de la Ley, y precisamente dar seguridad a los administrados sobre el debido proceso, y buscar la verdad material sobre los hechos para la correcta tutela de los derechos de las partes tanto en los procesos administrativos como también en los judiciales conforme los arts. 4.d) de la LPA y 180.I de la CPE, y por tales motivos la ARIT, analizó y resolvió los pagos efectuados, evitando la vulneración de los derechos de la dependiente, y correctamente confirmado en la Resolución ahora impugnada, por lo que no se vulneró principio alguno como alegó la parte demandante en este reclamo.

Por lo expuesto se concluye, que los argumentos contenidos en la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, 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 del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 41 a 45, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN representada legalmente por Mariza Ingry Chávez Rosell, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2011 de 07 de junio dictada por el Director Ejecutivo de la AGIT, y en su mérito, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0148/2011 de 28 de marzo del mismo año.

Notifíquese al tercero interesado, a efectos que tenga conocimiento del presente fallo.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

SALA DEL 2016
SENTENCIA N° 47 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