



SALA PLENA

SENTENCIA: 73/2016
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2016.
EXPEDIENTE N°: 435/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA:

La demanda contencioso administrativa de fojas 195 a 205, en la que empresa DLS Drilling Logistics and Services Corporation (DLS) actualmente denominada Archer DLS Corporation y representada por Jorge Eduardo De María, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0288/2011 emitida el 26 de mayo de 2011 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 236 a 239 vta., réplica de fojas 210 a 211 vta.; dúplica de fs. 215 y vlt., decreto de fs. 217, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante señala que el 25 de mayo de 2010, la Administración Tributaria, a través de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Orden de Verificación Interna 7810OVI000011, inició verificación puntual para comprobar el cumplimiento de 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 julio/2006, emitiéndose la Vista de Cargo SIN/GSH/DF/VIVC/0041/2010 de 12 de agosto de 2010 y que el 9 de septiembre, 5, 14 y 20 de octubre, todos de 2010, se presentaron notas a la Gerencia de Hidrocarburos del SIN comunicando los pagos realizados por el total de la deuda tributaria, más la sanción equivalente al 20% sobre el componente Mantenimiento de Valor.

Que el martes 16 de noviembre de 2010, se le notificó la Resolución Determinativa 17-000489-10 de 12 de noviembre de 2010, aceptando los pagos por la deuda tributaria y tomando como pago a cuenta de la sanción, el indicado importe del 20% del mantenimiento de valor; sin embargo, se impuso una multa sancionatoria del 100% del tributo omitido, determinación que fue confirmada en las instancias de alzada y jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Sobre la aplicación de la multa por omisión de pago, señaló que la controversia se refiere a la aplicación del art. 165 de la Ley 2492; es decir, respecto a cuál es el criterio válido al momento de aplicar la multa sancionatoria por omisión de pago, porque por una parte la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz establece que debe ser aplicada sobre la deuda determinada por la fiscalización actuante o sea, sobre el mantenimiento de valor; sin embargo, la instancia jerárquica señala 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 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo y sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Acusó la existencia de contradicción en la instancia jerárquica con las siguientes resoluciones: AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto; AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre y señaló que, si se comparan con la resolución impugnada en el presente proceso, tienen el mismo análisis y alcance "Diferimiento en la Facturación" y la diferencia radica en la aplicación de la base sobre la que se calcula la multa sancionatoria, por ello, consideró vulnerado el principio de legalidad porque claramente la Administración Tributaria hizo una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma.

2. Agregó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0288/2011, impugnada, surge de una verificación puntual ejecutada por la Administración Tributaria y su alcance estuvo limitado a las notas fiscales observadas porque no fue una verificación de toda la facturación de un periodo y por ello, no puede decirse que el contribuyente no pagó su deuda tributaria porque sí lo hizo enmarcado en el numeral 1 del párrafo I del art. 93 de la Ley 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en la nota MH/VPT/DGPTI/Nº 143/2007 de 27 de julio, en la que se señaló que cuando el contribuyente declara y paga toda la deuda tributaria que él creyere total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, ésta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y en caso de encontrar alguna diferencia sobre el monto, se determina la deuda sobre lo no pagado.

También hizo mención a la nota GNTJ/DEOCC/Nº 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 Servicio de Impuestos Nacionales, en la que dicha repartición, atendiendo la solicitud de opinión sobre el cálculo de la sanción, señaló que está por demás claro que pagó el total de la deuda tributaria establecida en las Declaraciones Juradas por impuesto y por periodo antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria y lo hizo en función de lo que creía correcto y en el caso de que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas no se beneficiaría con ningún incentivo y que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

debe tenerse en cuenta que el art. 39 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, expresamente faculta a la Administración a realizar posteriores ajustes si existiese alguna diferencia con relación al monto pagado por el contribuyente con anterioridad, resultando claro que los montos abonados antes del inicio de la verificación no pueden dar lugar a la aplicación de ninguna sanción, porque fueron pagados en el convencimiento de que correspondían a la deuda total.

3. Señaló que la deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo no es igual a la determinada por la Administración Tributaria, por lo que no se debe confundir o malinterpretar los criterios vertidos en las notas MH/VPT/DGPTI/Nº 143/2007 de 27 de julio y GNTJ/DEOCC/Nº 1102/2007 de 10 de septiembre. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no estableció la señalada diferencia, por ello su interpretación en la aplicación de la sanción es diferente a otros casos similares, que se originan en la mala liquidación de la deuda tributaria realizada por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos para su caso particular.

Agregó que el art. 42 del DS 27310 señala que la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la Ley 2492, será calculada con base en el tributo omitido y determinado a la fecha de vencimiento expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda y conforme a las actuaciones de los antecedentes, la Administración Tributaria no determinó el tributo con relación a los pagos del capital ya efectuados por la empresa y por el contrario, tuvo en cuenta esos pagos y únicamente exigió sumas adicionales en concepto de mantenimiento de valor, además de los intereses y multas formales.

Continuó su argumentación señalando que el art. 8 del DS 27310 establece que las multas forman parte de la deuda tributaria en la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables a través de la resolución determinativa o resolución sancionatoria, según corresponda, por lo que en su caso, habiendo cancelado toda la deuda determinada en la verificación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, solo correspondía declarar la inexistencia de 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 los numerales 1 y 2 del párrafo I del art. 93 de la Ley 2492, la mala aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley 2492 y los arts. 29 y 39 del DS 27310.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0288/2011 de 26 de mayo, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0063/2011 de 21 de marzo que revocó totalmente la Resolución Determinativa 17-000495-10 de 12 de noviembre de 2010, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 11 de noviembre de 2011, que cursa de fs. 236 a 239 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación estableció que en el periodo agosto/2006, existían operaciones relacionadas con la prestación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en los periodos marzo, abril y mayo/2006 por lo que, en aplicación de los arts. 4 y 10 de la Ley 843, num. 85, inc. c) de la R.A. 05-0043-99 y 2 del DS 21532, estableció un impuesto diferido de Bs. 773.200 para el IVA y Bs. 178.431 para el IT.

Apuntó que en fechas 19 de abril, 19 de mayo y 19 de octubre, 20 de noviembre, 14 de diciembre, todas del año 2006 y 19 de enero de 2007 el contribuyente presentó declaraciones juradas correspondientes a los periodos facturados en septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, pagando en efectivo los importes correspondientes al impuesto determinado y/o compensando el IT con el IUE, pero no consideró el mantenimiento de valor desde la fecha de vencimiento de los pagos efectivos de venta y la fecha de pago, quedando pendiente además, los intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiendo la aplicación de la sanción, conforme a la previsión del art. 39 del DS 27310, con base en las diferencias detectadas por la Administración Tributaria en el proceso de verificación.

Señaló también, que el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), prevé que la contravención de omisión de pago se configura cuando el sujeto pasivo no paga o paga de menos la deuda tributaria; en el presente caso, de acuerdo con el art. 4, incs. a) y b) de la Ley 843 y 2, incisos b) y c) del DS 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, en ese entendido la obligación tributaria que deviene del perfeccionamiento del hecho generador debió hallarse respaldado con la emisión de la respectiva factura y declararse en el plazo señalado para el efecto, que para el caso del periodo agosto 2006, en consideración a que la terminación del NIT del sujeto pasivo es el dígito 6, el vencimiento del periodo agosto 2006 ocurrió el 19 de septiembre de 2006, en ese sentido cualquier facturación y declaración realizada en fecha posterior determina la existencia de un tributo que no fue cancelado en plazo y origina la deuda tributaria tal como dispone el art. 8 del DS 27310, configurándose la contravención de omisión de pago al existir un pago menor al de la deuda tributaria.

Agregó que se facturó y declaró el hecho generador correspondiente a agosto 2006, hasta el vencimiento de los periodos septiembre, octubre,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

noviembre y diciembre de 2006, esto es, el 19 de septiembre, 19 de octubre, 20 de noviembre, 19 de diciembre de 2006 y 19 de enero de 2007, incumpliendo lo señalado por los arts. 7, 10, 74 y 77 de la Ley 843, ocasionando que en el período agosto 2006, no se declare la totalidad de la obligación tributaria y por ende surja un impuesto impago que dio nacimiento a la contravención de omisión de pago y si bien esto ocurrió antes de la actuación de la Administración Tributaria, no se consideró lo dispuesto en los arts. 47 de la Ley 2492 y 10 del DS 27310, ya que de acuerdo con el art. 8 del DS 27310, la deuda tributaria se configuraría 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 Administración Tributaria, 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 haberse satisfecho el total de la deuda tributaria en las declaraciones juradas presentadas de manera posterior no es posible aplicar el beneficio del arrepentimiento eficaz sobre éstos pagos, menos aun cuando el art. 39 del señalado Decreto, indica que esta extinción de la sanción procede siempre y cuando se realicen el pago total de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los arts. 8 y 9 del señalado Decreto, es decir el pago también de los intereses.

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 Administración Tributaria debió considerar la reducción de sanciones establecida en el art. 156, num. 1 de la Ley 2492 (CTB) ya que de acuerdo con los arts. 12-IV del DS 27874 que modifica el art. 38, inc. a) del DS 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; y ahora bien, respecto al argumento de que el diferimiento no afecta la correcta determinación de la deuda, pues lo que interesa es la declaración del importe total del servicio corresponde señalar que de acuerdo con el art. 70-1 del CTB, es obligación del sujeto pasivo "determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, por lo que los arts. 4, 5, 7, 8, 9 y 10 de la Ley 843, rigen la determinación del IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho generador, la base imponible, la determinación del 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.

II.1. Petitorio.

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. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el hecho que dio lugar a los reparos determinados por la Administración Tributaria y a los recursos de impugnación consiste en la venta de bienes y/o prestación de servicios por la suma de Bs. 5.947.696.69, que configuran el hecho generador de la obligación tributaria en agosto de 2006, sin embargo, las facturas 2699; 2701; 2702; 2704, 2703; 2709; 2711; 2714 y 2717 fueron emitidas en los meses de septiembre las cinco primeras, octubre la sexta, noviembre las dos siguientes y diciembre la última, todos del 2006, es decir, en períodos posteriores (fs. 29 a 56 del Anexo 1).
2. La Administración Tributaria emitió varias Órdenes de Verificación Interna, entre ellas la N° 781OVI00012 de 18 de mayo de 2010, relativa al periodo **agosto/2006**, procedimiento en cuyo curso, observó el hecho precedentemente relacionado y emitió la Vista de Cargo SIN/GSH/DF/VC/0042/2010, de 12 de agosto de 2010 porque consideró que al no haberse cancelado el impuesto en el periodo de vencimiento sino posteriormente sin calcular el mantenimiento de valor emergente de la diferencia del valor de las Unidades de Fomento a la Vivienda del periodo de vencimiento y el periodo de pago, no se había cancelado el total de la deuda tributaria, motivo por el cual, aplicó la sanción del 100% por omisión de pago en el 100% del tributo omitido, más el mantenimiento de valor e intereses haciendo un total de 806.736 UFV equivalentes a Bs. 1.253.749. Asimismo, las multas emergentes de las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 15313, 15314 y 15315, por un monto total de 3.600 UFV por el incumplimiento del deber formal de presentación de declaraciones juradas IVA e IT en la forma, medios y condiciones establecidas correspondiente al periodo agosto/2006 y por incumplimiento del deber formal de entrega de toda la documentación requerida durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria (fs. 87 a 95 del mismo Anexo 1).
3. En el plazo concedido, la empresa contribuyente mediante memorial que cursa de fs. 138-146 presentó el 9 de septiembre de 2010, los descargos que cursan de fs. 159 a 183. Comunicando el pago de la deuda tributaria y de las multas por incumplimiento de deberes formales, adjuntando las respectivas Boletas de Pago (fs. 148 a 158 del Anexo I).

El 11 de octubre de 2010, presentó las Boletas de Pago correspondientes a las multas por omisión de pago (fs. 159-163 del mismo anexo); solicitó acogerse a la reducción de sanciones y pidió se emitieran resoluciones determinativas.

El 14 y 20 de octubre de 2010, presentó dos notas, la primera solicitando emisión de resoluciones determinativas y la segunda,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

comunicando los pagos realizados como descargo a la vista de cargo en análisis (fs. 165 a 183).

4. La Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17--000495-10 de 12 de noviembre de 2010, en la que desestimándose el descargo presentado, determinó de oficio las obligaciones impositivas de la empresa contribuyente en un monto de 806.736 UFV equivalentes a Bs. 1.254.265 por concepto de la sanción por omisión de pago (fs. 203-218 de antecedentes administrativos. Anexo 1).
5. La contribuyente planteó el recurso de alzada en los términos del memorial que discurre de fs. 115 a 126 del Anexo 2, al que adjuntó las siguientes notas:
 - a. MH/VPT/DGPTI/UTJPTI/N° 143/2007 de 27 de julio de 2007, suscrita por el Viceministerio de Política Tributaria, con referencia: "Arrepentimiento Eficaz", en la que señala: "... en el supuesto que un contribuyente declare y pague toda su deuda tributaria, que el creyere total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, esta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y de encontrar alguna diferencia sobre el monto que hubiere pagado el contribuyente, se tendrá que determinar la deuda sobre lo no pagado; toda vez que el arrepentimiento eficaz ya se materializó con el pago determinado por el contribuyente. En consecuencia, el cálculo de la sanción debe estar conformado sobre el monto del impuesto determinado por el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que corresponde aclarar estos aspectos mediante una Resolución de la Administración Tributaria que norme esta situación..." (fs. 89 a 90)
 - b. Nota GNTJC/DTJ/N° 461/2007 de 12 de noviembre, con la que la Gerencia Nacional Técnica, Jurídica y Cobranza Coactiva de la Administración Tributaria, consultó sobre el alcance del art. 157 del CTB (fs. 86).
 - c. Nota GNTJC/DEOCC/N° 1102/2007, suscrita el 10 de septiembre de 2007 por la Jefe Nacional de Evaluación Operativa y Control de Calidad del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales, absolvió la consulta formulada por el Jefe del Departamento Nacional Técnico y Jurídico de la misma entidad sobre el alcance del art. 157 del CTB considerando la nota del Viceministerio de Política Tributaria, señalando que debía tomarse lo dispuesto por los arts. 47 del CTB y 8 del DS 27310 y que en ese entendido el art. 157, debía ser interpretado en el sentido de haberse pagado totalmente la deuda tributaria calculada conforme a los arts. 8° y 9° del citado DS 27310 (fs. 87 a 88).
6. El 21 de marzo de 2011, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada

ARIT-SCZ/RA 0063/2011 revocando totalmente la Resolución Determinativa N° 17--000495-10 de 12 de noviembre de 2010, porque consideró, previa revisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0072/2009 de 21 de mayo con Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0293/2009 de 21 de agosto y Resolución de Alzada STR/SCZ/RA 0084/2008 de 4 de agosto con Recurso Jerárquico STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre y la fundamentación de las notas de la Administración Tributaria y del Viceministerio de Política Tributaria, que existía una línea técnico-legal aplicada por la Administración Tributaria respecto a la forma del cálculo de la sanción en el caso de impuestos diferidos que equivalen al pago de la deuda -que el contribuyente creyere adeudar- antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, debiendo la sanción ser calculada sobre las diferencias detectadas por la Administración Tributaria de acuerdo a sus facultades de verificación y control (fs. 233 a 250 y Vlta. del anexo 3, reiterada en fotocopia a fs. 58 a 75 Vlta. del expediente).

7. La Administración Tributaria interpuso el recurso jerárquico de fs. 273 a 274 vta. del anexo 3, que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución AGIT-RJ 0288/2011 de 26 de Mayo de 2011, ahora impugnada en el proceso, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la sanción por omisión de pago por el IVA e IT del periodo agosto 2006, y modificó el importe de la sanción establecida en la RD 17-000495-10 de 12 de noviembre de 2010 de 806.736 UFV, equivalentes a Bs. 1.254.265 a la suma de 160.883 UFV (Bs. 250.132) porque consideró que los arts. 4, 5, 7, 8, 9 y 10 de la Ley 843 rigen la determinación del IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho generador, la base imponible, la determinación del 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.
8. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.
9. En el curso de su 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 de fojas 210 a 211 vta. y la dúplica de fs. 215 y vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia a fs. 217.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la empresa demandante solicita que respecto al criterio válido al momento de aplicar la multa sancionatoria por omisión de pago, se convalide el razonamiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, desechándose el entendimiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que señaló que la base para la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

sanción por omisión de pago está dada por el 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), como si se tratara de una fiscalización de todo el periodo y sin considerar el importe declarado y pagado por el contribuyente.

Acusó también, que la interpretación de la autoridad demandada contradice las Resoluciones AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto; AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre y vulnera el principio de legalidad porque claramente la Administración Tributaria hizo una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma.

Igualmente, señaló que pago el total de su deuda tributaria enmarcada en el numeral 1 del párrafo I del art. 93 de la Ley 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en las notas MH/VPT/DGPTI/N° 143/2007 de 27 de julio y GNTJ/DEOCC/N° 1102/2007 de 19 de septiembre y en el caso de que tuviera un saldo por pagar en sus declaraciones juradas no se beneficiaría con ningún incentivo y que debe tenerse en cuenta que el art. 39 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, expresamente faculta a la Administración a realizar posteriores ajustes si existiese alguna diferencia con relación al monto pagado por el contribuyente con anterioridad, resultando claro que los montos abonados antes del inicio de la verificación no pueden dar lugar a la aplicación de ninguna sanción, porque fueron pagados en el convencimiento de que correspondían a la deuda total.

IV.1. Sobre el pago del IVA, los arts. 4° y 10° de la Ley 843, señalan cuál es el momento del perfeccionamiento del hecho generador, así como la forma y el plazo para su declaración, normativa que no prevé la posibilidad de diferir o aplazar el pago, de manera que toda declaración después de la fecha de vencimiento constituye la contravención de omisión de pago, conforme lo prevé el art. 165 del Código Tributario Boliviano (CTB).

IV.2. Sobre la aplicación de la sanción por Omisión de Pago.

En autos, no existe controversia respecto a que es evidente que en el periodo fiscal agosto/2006, la empresa demandante vendió bienes y/o prestó servicios por la suma de Bs. 5.047.696,69, que configuran el hecho generador del IVA e IT; sin embargo, como producto de la verificación realizada por la Administración Tributaria, se advirtió que las facturas 2689; 2701; 2702; 2704; 2703; 2709; 2711; 2714 y 2717 fueron emitidas recién en el mes de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006; es decir, en período posterior en el caso del IVA y/o fueron compensadas con el IUE en el caso del IT cuando había vencido el plazo para hacerlo y en cuya liquidación, la empresa contribuyente omitió consignar el concepto actualización (mantenimiento de valor) señalado por el art. 47 del CTB y el art. 8 del DS 27310, así como los intereses y la sanción por omisión de pago prevista por el art. 164.

Ahora bien, el debate se inició en el momento en el que la Administración Tributaria, al liquidar la deuda tributaria, calculó el mantenimiento de

valor y accesorios y además, aplicó la multa por Omisión de Pago en un monto equivalente al 100% del tributo omitido, aspecto que la empresa demandante cuestiona al señalar que únicamente correspondería que la multa se imponga sobre la diferencia determinada en la verificación y que sobre dicho monto, se determine el monto de la sanción, que además considera extinguida por haberse operado el arrepentimiento eficaz.

Al respecto corresponde señalar que el art. 165 del CTB, tipifica a la omisión de pago, entre otras conductas, como la acción u omisión que consiste en no pagar o pagar de menos la deuda tributaria, sancionada con el 100% del monto calculado, se reitera, para la deuda tributaria.

En ese marco legal expreso, 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: $DT=TOx(1+r/360)^n+M$. 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 y se encuentra integrada no solamente por el tributo omitido cuyo monto debe ser actualizado sino por los intereses y multas correspondientes y que en el caso en análisis, la empresa demandante, no observó dichas previsiones en el momento de cancelar el IVA y el IT correspondiente a las facturas observadas, consiguientemente, no canceló la totalidad de su deuda con el Fisco, enmarcando su conducta en la contravención tributaria tipificada por el art. 165 del CTB.

Ahora bien, efectuada la Verificación por la Administración Tributaria, se liquidó la deuda tributaria y en el momento de dictar la Resolución Determinativa se calificó la conducta del sujeto pasivo como Omisión de Pago, aplicándose la multa sobre la totalidad de la deuda tributaria, entendiéndose que dicha actuación fue correcta a la luz del precepto contenido en el citado art. 165 del CTB que así lo señala clara y expresamente y con el art. 42 del RCTB, que indica: "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...", consiguientemente, no existió error en la actuación de la autoridad demandada.

La fundamentación precedente, también desmiente lo afirmado por la empresa demandante relativa a que el art. 8 del DS 27310 establece que las multas forman parte de la deuda tributaria en la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables a través de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

resolución determinativa o resolución sancionatoria, según corresponda y que habiendo cancelado toda la deuda determinada en la verificación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, solo correspondía declarar la inexistencia de 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 los numerales 1 y 2 del párrafo I del art. 93 de la Ley 2492, la mala aplicación de los arts. 157 y 165 de la Ley 2492 y los arts. 29 y 39 del DS 27310,

IV.3. Sobre el arrepentimiento eficaz.

El art. 157 del CTB, señala: "... 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...".

Por su parte, el art. 39-I del RCTB, especifica que la extinción automática de la sanción pecuniaria en mérito al arrepentimiento eficaz dispuesto por el art. 157 del CTB, procederá sobre la base del total del impuesto determinado por los contribuyentes por período e impuesto, **siempre y cuando realicen el pago del total de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los arts. 8 y 9 del presente reglamento**, 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.

Finalmente, las notas MH/VPT/DGPTI/UTJPTI/N° 143/2007 de 27 de julio de 2007, suscrita por el Viceministerio de Política Tributaria y GNTJC/DEOCC/N° 1102/2007, suscrita el 10 de septiembre de 2007 por la Jefe Nacional de Evaluación Operativa y Control de Calidad del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales, son coherentes con la normativa citada precedentemente, en cuanto a que la extinción automática de la sanción pecuniaria se produce con el pago del total de la deuda tributaria liquidada por el contribuyente, debiendo considerarse que la expresión "...en el supuesto que un contribuyente declare y pague toda su deuda tributaria, que él creyere total ..." se refiere a la liquidación practicada conforme a la norma legal contenida en el art. 47 del CTB y de los arts. 8 y 9 del RCTB en el entendido de que nadie puede abstraerse del cumplimiento de la ley, consecuentemente, el entendimiento asumido por la autoridad tributaria es conforme a la ley.

IV.4. Sobre la reducción de la sanción

Medida dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica en análisis. Sobre el punto, 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, motivo por el cual, también es correcta de decisión de la autoridad demandada.

IV.5. Sobre el **alcance de la verificación puntual** ejecutada por la Administración Tributaria.

En criterio de la empresa demandante, no alcanzó a todo el periodo agosto/2006 sino que estuvo limitado a las notas fiscales observadas y que por ello, no puede decirse que el contribuyente no pagó su deuda tributaria porque sí lo hizo enmarcado en el numeral 1 del parágrafo I del art. 93 de la Ley 2492, interpretación de la norma concordante con la posición del Viceministerio de Política Tributaria contenida en la nota MH/VPT/DGPTI/Nº 143/2007 de 27 de julio, en la que se señaló que cuando el contribuyente declara y paga toda la deuda tributaria que él creyere total y se beneficie con el arrepentimiento eficaz antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, ésta tiene la facultad de ejercitar la fiscalización posteriormente y en caso de encontrar alguna diferencia sobre el monto, se determina la deuda sobre lo no pagado.

Al respecto, el art. 93-I del CTB, evidentemente permite al sujeto pasivo determinar la deuda tributaria a través de declaraciones juradas, entendiéndose que debe realizarse en el marco tantas veces señalado del art. 47 del mismo CTB, por lo que el argumento de la empresa demandante no puede ser acogido. De igual manera, la tesis que sostiene con base en el art. 42 del DS 27310, con el que pretende sostener que la Administración Tributaria no determinó el tributo con relación a los pagos del capital ya efectuados por la empresa y por el contrario, tuvo en cuenta esos pagos y únicamente exigió sumas adicionales en concepto de mantenimiento de valor, además de los intereses y multas formales.

IV.6. Finalmente, sobre la acusada **contradicción existente entre la resolución impugnada y otros precedentes de la autoridad de impugnación tributaria**, específicamente las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0277/2009 de 19 de agosto que no cursa en el cuaderno del proceso y AGIT-RJ 0421/2008 de 4 de agosto y STG-RJ 0538/2008 de 7 de noviembre, se tiene que la situación fáctica resuelta en la segunda, se refirió al cargo efectuado por la Administración Tributaria por el mantenimiento de valor, intereses y sanción por "supuestos diferimientos" en el pago del IVA e IT por los ingresos derivados de los servicios de transporte de hidrocarburos por ducto facturados durante los periodos julio a diciembre de 2006, cuyos términos y condiciones generales del servicio, deberán ser aprobados por la Superintendencia de Hidrocarburos y que el DS 29527 de 23 de abril de 2008, aclara el tratamiento tributario para quienes realicen actividades de producción, comercialización mayorista y transporte de hidrocarburos. Por su parte, la tercera resolución, resolvió los cargos formulados respecto a contratos de tracto sucesivo, en la cual, respecto a la multa por omisión de pago, concordó con el entendimiento asumido por la autoridad demandada, concluyéndose que el argumento de la empresa demandante es inadmisibles.



Estado Plurinacional de Bolivia

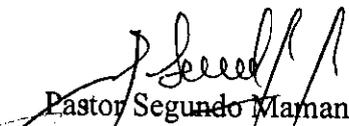
Órgano Judicial

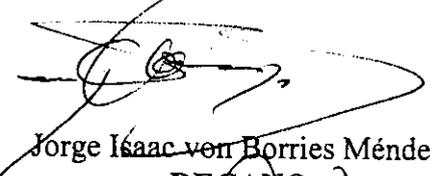
Exp. 435/2011. Contencioso Administrativo.- Empresa DLS
Drilling Logistics and Services Corporation contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

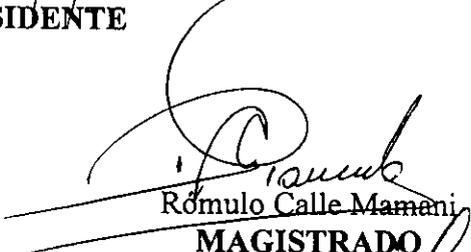
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0288/2011 emitida el 26 de mayo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

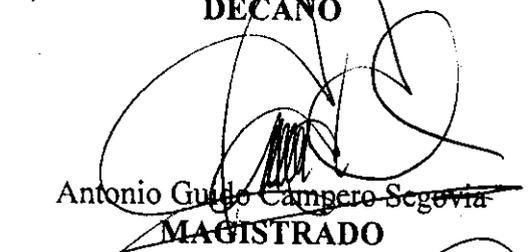
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

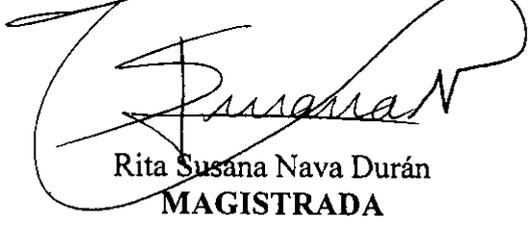

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

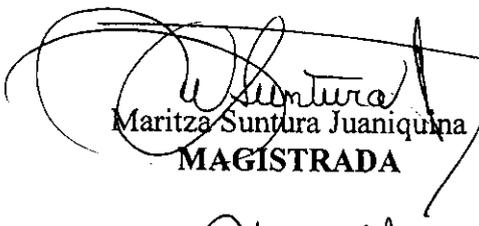

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

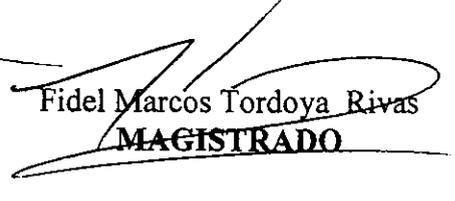

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA Nº 73 FECHA 15 de febrero

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 42216

Cofecme -

VOTO DISIDENTE:



Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc
SECRETARIA DE SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA