



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

27-06-17
18:07

26

SENTENCIA: 145/2017.
FECHA: Sucre, 23 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE: 1055/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Pastor S. Mamani Villca.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 32 a 36, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la AGIT; providencia de admisión de fs. 38, el responde negativamente a la demanda de fs. 65 a 68 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 72 a 74 vta. y 77 y 77 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0205-13 de 28 de marzo de 2013, Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación legal de la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, mediante memorial de fs. 32 a 36, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, con el que fue notificado el 21 de agosto del mismo año, como efecto del recurso planteado en contra de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT - SCZ/RA 0325/2013, que a su vez, fue producto de recurso de similar nombre que interpuso AEROCON Ltda., en contra de la Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la Resolución Sancionatoria cuestionada ha sido emitida producto de diversos hechos administrativos, consistentes en:

- 1) El contribuyente AEROCON Ltda., presentó Declaraciones Juradas (DDJJ) el 22 de septiembre de 2008, sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con un saldo a favor del Fisco de Bs. 237.316, para posteriormente hacer otras dos declaraciones rectificatorias, la primera rectificando el monto de la venta en Bs. 7.204.569 y la segunda por el monto de la venta de Bs. 7.258.061. Monto final por el cual se emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 568/2009 de 29 de octubre; empero de la primera DDJJ rectificatoria pidió facilidades de pago, que fue cancelado el 30 de Diciembre de 2009, además de que

por la misma ya se había aprobado un plan de pagos, el cual ya estaba cancelado, pero al haberse incrementado en dos oportunidades el tributo omitido corresponde el pago de una multa por incumplimiento de deberes formales, lo que motivó se le siga un sumario contravencional.

- 2) El Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, se sustentó en los arts. 70.I y 165 de la Ley 2492 Código Tributario boliviano (CTb); 42 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb), y luego de la presentación de los descargos que no se consideraron suficientes se pronunció Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, Resolución que en Recurso de Alzada fue confirmada. Empero la AGIT en recurso jerárquico posterior anuló la resolución del inferior y dispuso reposición de obrados hasta el vicio más antiguo esto hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional ya citado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Identificando los fundamentos centrales de la Resolución impugnada para anular la Resolución del Recurso de Alzada y ordenar la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo como es el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, citando y transcribiendo parte de los arts. 47, 70.I, 74 num. 2), 156 y 165 de la Ley 2492 CTb; 8 y 42 del DS N° 27310 RCTb, 25 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07; la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

- Conceptos revocados por la Autoridad de Impugnación Tributaria.-

Manifiesta, que el contribuyente presentó la DDJJ con N° de orden 7931240125 del periodo agosto de 2008, con ventas facturadas de más de siete millones de bolivianos, e impuesto determinado de Bs. 237.316, que no fue cancelado; luego el 10 de octubre de 2008 presentó DDJJ Rectificatoria con N° de orden 7931246510, de la cual pidió y se aceptó un plan de pagos que concluyó el 9 de junio de 2011. En esa situación, antes de que concluya el plan de pagos se presentó una nueva DDJJ Rectificatoria con el N° de Orden 7931515238, por la que se inició el PIET N° 586/2009, hecho que incumplió el art. 25 de la RND N° 10-0037-07, que establece que cuando se presente una declaración que no consigne la multa se debe enviar la misma al Departamento Jurídico y a Cobranza Coactiva para la ejecución tributaria.

Manifiesta, que esta falta se la considera como omisión de pago descrita en el art 42 de la Ley 2492 CTb y que se enmarca dentro del art. 165 de la norma citada, porque declaró un importe que no cancelo, correspondiendo por esta situación que se deba proceder a cancelar el 100 %, porque no se encontraba cancelada la deuda en su totalidad, de forma que la Administración Tributaria (AT) lo que ha hecho es proceder a cumplir con lo determinado por el último artículo citado y calcular la deuda tributaria en UFV tal como establece el art. 42 del RCTB. Esto porque todas las actuaciones de la AT están bajo el sometimiento pleno a la Ley dispuesto por el art. 4 inc. c) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1055/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se revoque en todas sus partes la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de Diciembre de 2012.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, como Director Ejecutivo a.i. de la citada instancia estatal de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 3 de abril de 2014, cursante de fs. 65 a 68 vta., señalando lo siguiente:

II.1. Que, el contribuyente por la DDJJ con Número de Orden 7931240125 del IVA declaró como impuesto determinado el monto de Bs. 237.316. Mientras que en la DDJJ con Número de Orden 7931246510 del IVA, aumentó su declaración como impuesto determinado al monto de Bs. 244.106, por los cuales el mismo se sujetó a un plan de facilidades de pago, que concluyó el 9 de junio de 2011 y siendo un pago aceptado en esas condiciones se consolidó el adeudo y la Resolución de aprobación del mismo sustituyó su título de ejecución original, de acuerdo al art. 108 del CTb.

II.2. Indica, que una DDJJ que se presente en fecha posterior a una actuación de la AT, como lo fue la segunda DDJJ con Número de Orden 7931515238 del impuesto citado, en el que nuevamente se incrementó el impuesto determinado en el monto de Bs. 251.060 y que rectifican declaraciones en el plan de pagos ya mencionado y aprobado, por lo que podía pagar directamente el impuesto omitido más sus accesorios, pero al no hacerlo así se colocó en omisión de pago de acuerdo a la normativa citada, empero por el importe del tributo no pagado y sus intereses, por estas razones la AT no estaba facultada a iniciar sumario contravencional por el primer monto, es decir por Bs. 244.106, la que estaba sujeta al art. 8.II, Numeral 1 de la RND 10-0042-05, sólo en caso de incumplimiento del plan de pagos.

II.3. Por ello considera, que únicamente correspondía el Proceso Sumario por la diferencia incrementada en la segunda rectificatoria de Bs. 6.954, las que fueron pagadas en el Form. 1000 el 30 de diciembre de 2009 y el 28 de noviembre de 2011, respectivamente, aspectos que debieron ser tomados en cuenta; es decir el plan de pagos aceptado y el pago parcial ya efectuado, esto en sujeción al art. 13.V de la RND N° 10-0042-05. Además, que debió considerarse la imposición de sanciones de forma directa del art. 24 numeral 1 de la RND N° 10-0037-07. Concluyendo que al haberse impuesto una sanción por el total del impuesto omitido se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, por lo que debía anularse el Auto que lesione esos derechos.

II.4. Petitorio

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN,

manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

III.1. El SIN pronunció Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 158/2008 de 13 de noviembre, por la que se aceptó la solicitud de facilidades de pago de AEROCON de los periodos mayo a agosto de 2008 de los impuesto IVA e IT, notificada el 19 de noviembre de 2008, proceso que concluyó con el Auto de Conclusión N° 25-00609-11 de 9 de junio de 2011, que declaró concluido el plan de pagos otorgado por la Resolución Administrativa ya citada,

III.2. El 29 de octubre de 2009, se emitió el PIET que se notificó por cédula el 18 de noviembre de 2009. Para luego emitir el Auto Inicial de Sumario Contravencional AISC N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, por el que se inició el proceso citado en contra de AEROCON por el IVA, del periodo agosto de 2008, considerada como omisión de pago, notificado por cédula el 16 de Noviembre de 2012; luego el contribuyente presento sus descargos que fueron analizados para que se emita la Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, que le impuso una sanción por omisión de pago del IVA por el periodo agosto 2008, sin realizar el pago del impuesto determinado, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, con la multa de 100 % del tributo omitido expresado en 176.888 UFV.

III.3. Notificada por cédula la anterior Resolución el 26 de diciembre de 2012, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada que luego de su trámite pertinente mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0325/2013 de 3 de mayo, que **confirmó** la Resolución Sancionatoria, bajo el fundamento de que la institución contribuyente al incrementar el monto del impuesto a pagar en el segundo formulario de DJJ rectificatoria, pagó en la misma el monto de Bs. 8.931, lo que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses y asimismo por otro formulario pago la suma de Bs. 1.905, el que incluía mantenimiento de valor y sanción por omisión de pago. Empero por no haber concluido el pago del plan de pagos la deuda no estaba cancelada en su totalidad, entonces debía cancelar el importe rectificado de la multa por incumplimiento a deberes formales, estableciéndose así la omisión de pago; dispuso además que el importe pagado en el Form. 1000 con N° de Orden 7937749263 aunque es por conceptos diferentes debió ser considerado al momento de la cancelación de esta deuda.

III.4. Contra la Resolución citada el contribuyente interpuso recurso jerárquico que, luego del trámite de ley, dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, que **anuló** la Resolución de alzada, disponiendo la reposición de obrados hasta el AISC N° 25-03461-12, a fin de que la AT emita nuevo acto que se adecue a lo previsto en los arts. 165 de la Ley 2492 CTb, 27 del DS N° 27310 RCTb y



13.V de la RND N° 10-0024-08, considerando además los pagos realizados mediante Form. 100 con N° de Orden 7931885079 y 7937749263. Resolución esta que dio origen a la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra, la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si, la AT luego de recibir la segunda DDJJ rectificatoria debió iniciar proceso sumario contravencional por la diferencia entre esta y la primera DDJJ, tomando en cuenta el arrepentimiento eficaz emergente del plan de pagos efectuado y aceptado sobre la primera DDJJ rectificatoria citada, por considerarse un impuesto ya determinado; además de los pagos ya efectuados por Forms. 1000 con Números de Orden 7931885079 y 7937749263.*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece: Que la controversia fue analizada, tramitada y resuelta, en el marco de las normas y procedimientos establecidos en la Ley 2492 CTb vigente, en su Título V incorporado por la Ley 3092, y en base al art. 141 del DS N° 29894, en virtud a las cuales se han emitido Resoluciones por parte de la AGIT; en la cual se determinó que el Auto inicial de Sumario Contravencional N° 25-03461-12, sea anulado totalmente; Resolución que establecía una Sanción por Omisión de Pago de la DDJJ del IVA periodo agosto de 2008, con el N° de Orden 7931515238, empero por el total de lo adeudado lo que incluía el monto que se estaba pagando por un plan de pagos

A objeto de hacer un análisis preciso del problema planteado transcribimos las normas específicas que han sido objeto de la controversia:

El art. 162 de la Ley 2492 CTb, dispone sobre el Incumplimiento de Deberes Formales: " I. *El que 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's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's)*", luego sigue disponiendo en el parágrafo II, que: "Darán

lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria". Acto que es descrito en el art. 165 como Omisión de Pago definiéndolo como: "El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria".

Ahora, en el caso específico que no ocupa la forma de cálculo de esa deuda tributaria esta descrita en el DS N° 27310 RCTb, que en su art. 27 concretamente sobre las Declaraciones Rectificadoras a favor del Fisco, estipula que: "Cuando se presente una Rectificatoria a Favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el Parágrafo II del Artículo 162 de la Ley N° 2492. Si la Rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley". Sin que se pueda imponer sanción por la primera DDJJ rectificatoria la que ya estaba con un plan de pago aprobado.

Con este antecedente, el SIN ha aprobado un Procedimiento para la aplicación de Sanciones Directas por Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con la Presentación de DDJJ que es la RND N° 10-0011-08 de 20 de marzo de 2008, que en su art. 2, dispone la Complementación de la RND N° 10-0042-05 y modificaciones a la RND N° 10-0037-07 estableciendo en el parágrafo I: "Se complementa el numeral 1. del Artículo 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05 de 25 de noviembre de 2005, con el siguiente texto: 1. Determinadas por la Administración (Resoluciones Determinativas, Resoluciones Sancionatorias y Autos de Multas firmes)"; mientras que en su parágrafo II, indica: "Se modifica el numeral 1. del Artículo 24 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por el siguiente texto: 1. La falta de presentación de declaraciones juradas en los plazos establecidos por la Administración Tributaria o rectificatorias que incrementen el impuesto determinado, conforme prevé el parágrafo II del Artículo 162 del CTb, concordante con el art. 27.I del DS N° 27310 RTCb"; así también el parágrafo III, dice: "Se modifica el Artículo 25 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por el siguiente texto: Artículo 25.-La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los Plazos establecidos por normas legales, así como declaraciones juradas rectificatorias que incrementen el impuesto determinado, hace surgir sin que medie actuación alguna de la Administración Tributaria, la obligación de pagar Multa por Incumplimiento al deber formal señalado en el objeto de la presente Resolución. Al efecto, la Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial que verifique la contravención, emitirá el Auto de Multa para su notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria. El Auto de Multa será cancelado en Boleta de Pago correspondiente según la coparticipación del impuesto, o mediante la Boleta de Pago N° 2000, cuando el pago se realice con valores en el Servicio de Impuestos Nacionales. Si el sujeto pasivo o tercero responsable presentara



la Declaración Jurada extrañada omitiendo consignar la Multa, la Administración Tributaria hará efectivo el cobro a través del Auto de Multa”.

Deliberando en el fondo de lo pedido por la AT -demandante-, se tiene que demandar la aplicación del art. 25 de la RND 10-0037-07, empero transcribe la misma en la forma que estaba redactada antes de la RND N° 10-0011-08 de 20 de marzo de 2008, lo que obviamente ha generado una mala interpretación de una norma que no estaba vigente al momento en que se emitió el PIET N° 568/2009 de 29 de octubre de 2009, por lo que en sujeción a lo dispuesto por el artículo ya modificado correspondía se proceda directamente a la emisión de un Auto de Multa y ejecutar directamente ese monto, lo que no ha hecho la AT, es decir que ha utilizado un procedimiento, cual es el Proceso Sumario Contravencional cuando no era aplicable en el momento en que se suscitaron los hechos: “*presentar una declaración rectificatoria que incrementa el monto a favor del Fisco*”, por lo que no correspondía el inicio de dicho proceso.

Además, por instrucción expresa del art. 27 del DS N° 27310 RCTb, se sabe que cuando se presente una DDJJ Rectificatoria a favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el Parágrafo II del Artículo 162 del CBT, que ordena se aplique sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código sobre las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; de lo que se establece nuevamente que la misma Ley ya disponía que no se efectúe el Procedimiento Sancionatorio incorrectamente tramitado por la AT.

Con referencia a los dos pagos por los Form. 1000 que se han ejecutado, debe proceder la AT a analizar si el cálculo de dichos montos es el correcto, porque siendo efectuados en relación a la DDJJ 7931515238, que es la segunda rectificatoria, objetada en esta demanda debe obligatoriamente considerarse los mismos.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda; en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto
disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado
Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

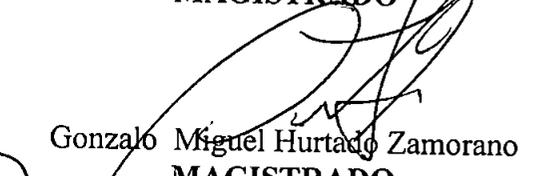
Regístrese, notifíquese y archívese.

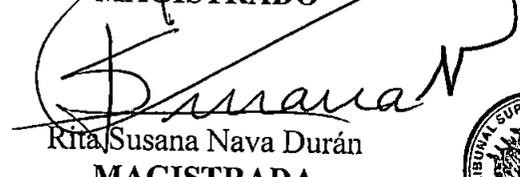

Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE

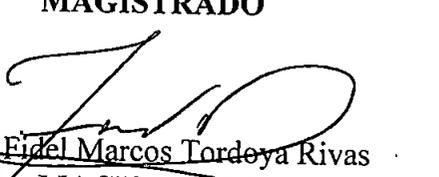

Jorge Isaac von Berries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

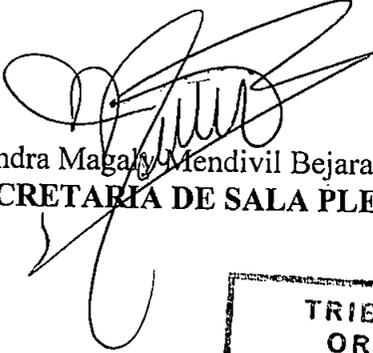

Antonio Gerardo Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

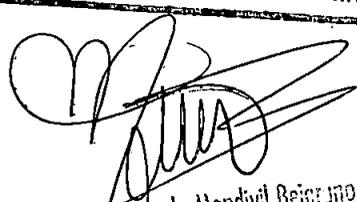

Eidel Marcos Tordeya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA N° 143... FECHA 23 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017
Dra. Maritza Suntura Juaniquina
VOTO DISIDENTE:


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