Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

8-05-16
11:58

SALA PLENA

SENTENCIA:	278/2015.
FECHA:	Sucre, 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE Nº:	595/2009.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el que solicita la revocatoria parcial de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0260/2009 de 17 de agosto de 2009.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 43 a 47 interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, representada por Hugo Fuentes Canaviri, la respuesta de fs. 79 a 83; la réplica de fs. 88 a 91; dúplica de fs. 95 y; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia GRACO La Paz del SIN en tiempo hábil y en estricta aplicación del art. 778 y sgtes. del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso-administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0260/2009, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, con los siguientes argumentos:

1.-Manifiesta que la Autoridad Jerárquica indebidamente revocó la depuración del crédito fiscal declarado en exceso, que emergió de la verificación efectuada sobre base cierta al contribuyente INGELEC S.A. estableciéndose un reparo por concepto de Impuesto al IVA correspondiente a los periodos fiscales de febrero, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2004 y su efecto en el IUE gestión 2004, reparos determinados de las siguientes facturas:

Con relación a las Facturas Nº **17** y **18** señaló que no son válidas para crédito fiscal, en virtud de que fueron emitidas a otra razón social, consignando diferente importe y fecha. A su vez refiere que las Notas Fiscales Nº **232** y Nº **5860** fueron emitidas por Bs.200 y Bs.40 respectivamente; sin embargo el contribuyente con relación a todas estas notas fiscales no presentó los medios de pago que demuestren que las compras se efectuaron, por ende no pueden ser consideradas como gastos deducible del IUE por el incumplimiento del art. 8 de la Ley Nº 843 debido a que se utilizó un crédito fiscal que no lo correspondía.

Manifiesta que las notas fiscales Nº 18117789, 19482283, 19482284 y 19677280 fueron consideradas en el Libro de Compras IVA de INGELEC S.A.; sin embargo fueron emitidas por importes menores a los declarados, que conforme la declaración del contribuyente se debió a que los importes

declarados corresponden a las sumas totales del Servicio prestado por otras empresas telefónicas, omitiéndose individualizar los importes consignados en las facturas, por lo que correspondería la depuración del crédito fiscal en exceso, al no haberse demostrado la efectiva transacción ante la ausencia de medios de pago y otra documentación que demuestre efectivamente las compras.

Indica que se evidenció incorrecto registro en el Libro de Compras IVA en el periodo fiscal diciembre/2004 de las facturas N° 18117789 (en su lugar se registró 18117780), Nos. 19482283, 19482284 y 19677280 (en el importe de las facturas), N° 5134 (del N° de Orden y Alfanumérico de la factura), soslayándose el num. 85 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 e infracción comprendida dentro los alcances de la Ley N° 2492, constituyendo incumplimiento a un Deber Formal establecido en el num. 88 inc. c) de la R.A. N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999.

2.- Por otra parte, declara que la Autoridad Jerárquica confunde la Facturación conjunta con la agrupación de facturas, que son dos figuras distintas y con efectos diferentes, en razón a que la facturación conjunta implica la emisión de dos o más facturas de distintos sujetos pasivos en un mismo documento en base a un contrato; sin embargo las mismas deben ser registradas y declaradas individualmente, por lo que la facturación de facturas corresponde a un conjunto de facturas. En cambio la agrupación de facturas se da en el caso en el que el precio neto de la venta sea inferior a Bs.5 al no existir la obligación de emitir la nota fiscal; sin embargo los sujetos pasivos tienen la obligación de llevar un registro diario de las ventas menores y emitir al final del día la nota respectiva consignando el monto total agrupado de acuerdo al art. 16 de la Ley N° 843, por lo que corresponde la depuración del crédito fiscal declarado en exceso referente a las facturas N° 18117789,19482283,19482284 y 19677280, por lo que la agrupación de facturas no se aplica al presente caso.

3.-Refiere que la Resolución Jerárquica al haber confirmado la reducción de la sanción en el 80% vulneró los arts. 47 y 156 de la Ley N° 2492 de aplicación preferente a lo dispuesto por D.S. N° 27874 conforme a la Constitución Política del Estado, además que la correspondencia de la multa no está sujeta al procedimiento de imposición, sino al cumplimiento o no de los deberes formales, por lo tanto, en el presente caso el contribuyente solamente pago el impuesto omitido, pero no pago el importe correspondiente a la sanción tributaria.

Manifiesta que la Autoridad demandada infringió el principio de verdad material que se encuentra implícito en el principio de oficialidad previsto en el art. 200 de la Ley 2492 introducido por la Ley N° 3092 al haber manifestado lo siguiente: "los conceptos que no fueron impugnados ante esta instancia deben ser confirmados", por tanto no puede pretenderse no emitir criterio alguno sobre algún aspecto verificado dentro de las fiscalización bajo el irrisorio fundamento que lo no impugnado no poder ser conocido.

4.- Refiere que la Resolución Determinativa contempla todos los pagos efectuados por el contribuyente como pagos a cuenta, empero el

contribuyente maliciosamente afirma que la Resolución Determinativa no consideró todas las boletas de pago; sin embrago la Resolución Determinativa consideró todos los pagos realizados, convertidos al valor presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses deducidos de la deuda determinada, quedando un saldo a favor del fisco tanto por el IVA e IUE.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativo, consecuentemente se resuelva revocar Parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0260/2009 de 17 de agosto de 2009, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 0161/08.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 56, fue corrida en traslado y citada la autoridad recurrida, se apersona Rafael Vergara Sandoval-Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién por memorial de fs. 79 a 83, contesta en forma negativa la demanda contencioso administrativa expresando en síntesis lo siguiente:

1.- Refiere que la Administración Tributaria en el presente caso depuró el crédito fiscal IVA de Bs.289 y el gasto deducible IUE de Bs.483 por las facturas 18117789,19482283,19482284 y 19677280 debido a que fueron emitidas por importes menores al declarado; adicionalmente según Actas de Contravenciones Tributarias N° 272, 302 y 303 sancionó el incumplimiento de deberes formales por errores formales de registro, así como por errores en el registro de los importes de las citadas facturas en el Libro de Compras IVA.

Prosigue manifestando que ENTEL SA emitió a INGELEC SA las referidas facturas, que incluyen la facturación de otros operadores de telecomunicaciones, de conformidad a lo dispuesto en el num. 42 de la R.A. 0'5-0043-99, declaradas en el Libro de Compras IVA por el total del importe y crédito fiscal, es decir; que no se desglosó una por una las facturas de los otros operadores, incumpliéndose el num. 88 de la RA 05-0043-99, motivo que llevo a que la Administración Tributaria efectué la depuración del crédito fiscal correspondiente a los importes de los otros operadores por Bs.2.222 cuyo Crédito Fiscal asciende a Bs.289.

Señala que INGELEC S.A incluyó los importes de las facturas no detalladas en los totales registrados en su Libro de Compras IVA correspondientes a los periodos mayo, noviembre y diciembre 2004 y declaró los importes observados en las Declaraciones Juradas, hecho que no se puede desconocer y no amerita una rectificación de la misma, sino más bien la corrección del Libro de Compras IVA (medio fisco y magnético) para que dicho registro sea fiel reflejo de la realidad.

Por otra parte, manifiesta que la falta de desglose de las facturas observadas, constituye un incumplimiento de deberes formales, faltas que fueron sancionadas de manera independiente por la Administración Tributaria mediante Actas de Contravenciones N° 272, 302 y 303 por 1.500 UFV cada una; sin embargo las multas correspondientes a las dos

primeras Actas de Contravención fueron canceladas, quedando pendiente de pago del Acta N° 303, que corresponde sea cancelada por INGELEC S.A.

2.- Refiere que en observancia del art. 47 de la Ley 2492, la deuda tributaria es el monto total a pagar por el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, constituida por el tributo omitido, multas cuando correspondan, asimismo el art. 156 de la citada Ley, establece la reducción de sanciones (en un 40%, 60 % y 80 %) para ilícitos tributarios, con excepción del contrabando.

Declara que para el beneficio de la reducción de sanción en un 80%, el contribuyente debió cancelar la deuda tributaria sin la sanción correspondiente, por cuanto dicha sanción es establecida en la Resolución Determinativa conforme el art. 8 del D.S. N° 27310, que los cargos (tributo omitido, intereses, multa por IDF y sanción) notificados en la Vista de Cargo constituyen simplemente una pretensión de la Administración Tributaria sujeta a descargo, por lo que no resulta viable la exigencia del pago de un porcentaje de la sanción cuando está aún no se encuentra establecida en previsión del D.S. N° 27874 cuyo art. 12-IV modifica el art. 38 inc. a) del D.S. N° 27310.

Indica que corresponde aclarar que los conceptos que no fueron impugnados ante la instancia jerárquica corresponden ser confirmados, más aun cuando INGELEC S.A. no los impugnó.

Declara que INGELEC S.A. según Boleta 1000 cancelo Bs.4.678 antes de la notificación con la Resolución Determinativa (2 de diciembre de 2008) es decir, se aceptó y conformó una parte de los reparos establecidos cuando se encontraba en plena vigencia el D.S. N° 27874 cuyo art. 12-IV que modificó el art. 38 inc. a) del D.S. 27310 que dio lugar al beneficio de la reducción de sanción en un 80% para el periodo julio 2004 en aplicación del num. 1 del art. 156 de la Ley 2492.

Concluye solicitando se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa y deliberando en el fondo se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0260/2009 de 17 de agosto de 2009.

A su turno las partes procesales presentaron la réplica de fs. 88 a 91 y la dúplica que cursa de fs. 95 y, decretándose Autos para sentencia mediante providencia cursante a fs. 98.

CONSIDERANDO III: Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de

legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, los datos procesales y de la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

De la revisión de los antecedentes cumplidos en sede administrativa, se establece que el 21 de agosto de 2007, la Administración Tributaria procedió a la notificación con la Orden de Verificación N° 29071120050(fs. 4 Anexo 2) a INGELEC S.A, comunicándole que emergente de la contrastación de la información presentada por sus proveedores declarada en el Software del Libro de Compras y Ventas IVA, se detectó inconsistencias en algunas notas fiscales.

Que previa valoración de los descargos presentados por INGELEC S.A. la Administración Tributaria elaboró las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 272, 302 y 303 (fs. 239 a 241 Anexo 3) haciéndole conocer el incorrecto registro en el Libro de Compras IVA de los siguientes aspectos: **1)** En el **N° de la nota fiscal N° 18117789**; **2)** En el **importe de las Facturas** N° 19482283,19482284 y en la Factura N° 19677280; 3) En el **N° de Orden y Alfanumérico** de la Factura N° 5134.

Ulteriormente previo Informe GDGLP-DF-1-1591/2008, se emite la Vista de Cargo GD-GLP-DF-VC-81/2008 de 3 de septiembre, estableciendo como deuda tributaria de Bs.61.601 equivalente a 43.706 UFV's importe que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de Valor, Intereses, Sanción y Multa por Incumplimiento a Deberes Formal; sin embargo el sujeto pasivo mediante escrito de 23 de octubre de 2008 (fs. 265-266 Anexo 3) presenta los descargos y acepta su conformación a la observación a las notas fiscales N° 17, 18, 232, 5866,19482283 y 19482284 solicitando la liquidación respectiva.

Posteriormente previo informe de Conclusiones GDGLP-DF-1-1991/08 de 18 de noviembre de 2008, se emite el Dictamen N° 15-1-113-08 de 2 de diciembre de 2008, que sugiere ratificar la configuración inicial de la conducta del Contribuyente INGELEC S.A. establecida en la Vista de Cargo N° GDGLP-DF-VC-081/2008 de fecha 3 de septiembre de 2008 como omisión de Pago, confirmando el Acta de Contravenciones Tributarias N° 303/2008, la multa por incumplimiento a Deberes Formales.

La Administración Tributaria el 26 de diciembre de 2008 notificó por Cedula al Sujeto pasivo INGELEC S.A. con la Resolución Determinativa N° 161-2008 de 12 de diciembre, que dispone: **1)** Determina las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA de los periodos fiscales de febrero, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2004 y sobre el IUE gestión 2004 que asciende a UFV's 13.710 equivalentes a Bs.20.022 como saldo pendiente de pago una vez descontado el pago a cuenta realizado por el contribuyente por un total de UFV's 6.680 por concepto de tributo omitido más accesorios de Ley. **2)** Certifica la conducta del Contribuyente como Omisión de Pago en previsión del art. 165 de la Ley N° 2492 con una sanción de UFV's 17.196 equivalente a Bs.25.114

correspondiente al 100% del tributo omitido saldo pendiente de pago una vez descontado el pago a cuenta realizando por el contribuyente por UFV's 1.136. **3)** Confirma la multa establecida en el Acta de Contravención Tributaria Vinculada al Proceso de Determinación N° 303.

Contra esa resolución, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada que fue conocido y resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, que emitió la Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 0154/2009 de 18 de mayo de 2009 (fs. 93-98 del anexo 1), revocando parcialmente la Resolución impugnada : **1)** Mantiene firme y subsistente el tributo omitido por el IVA e IUE de Bs.128 y Bs.214 respectivamente, más la sanción por omisión de pago por los reparos establecidos de 12.365 UFV's; **2)** Deja sin efecto los reparos del IVA de los periodos mayo, noviembre y diciembre de 2004 de Bs.289 más mantenimiento de valor, intereses y sanción, como así se deja sin efecto los reparos del IUE de la gestión 2004 en el importe de Bs.483 más mantenimiento de valor, intereses y sanción; **3)** Se declara cancelado el adeudo tributario sobre el IVA del periodo julio 2004, asimismo se declara parcialmente pagado el tributo omitido del IVA periodo agosto en el importe de Bs.4.538 así como el IUE periodo 12/2004 de Bs.11.967; y, **4)** Modificó el total de la sanción por omisión de pago de los reparos establecidos en los impuestos IVA e IUE de 18.532 UFV's a 15.867 UFV's declarándose pagado parcialmente de 3.502 UFV'S.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, recurrió contra la resolución de Alzada mediante Recurso Jerárquico, resuelto por resolución AGIT-RJ 0260/2009 de 17 de agosto, que revocó parcialmente la resolución impugnada en lo que respecta a la aplicación de intereses sobre el impuesto determinado, consecuentemente modifica la deuda tributaria por IVA (febrero, mayo y julio a diciembre 2004, así como del IUE/2004 de Bs.45.136 a Bs.18.630 y asimismo confirma el Acta de Contravenciones Tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación N° 303.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

1.- *Que la Autoridad Jerárquica indebidamente revocó la depuración del crédito fiscal declarado en exceso determinado en las facturas N° 17, 18, 232, 5866, 18117789, 19482284 y 19677280, que además no correspondería la aplicación de la figura de la agrupación de facturas al ser distinta a la figura de la facturación conjunta.*

2.- *Si corresponde o no corresponde la aplicación del régimen de incentivos de reducción de sanciones en el 80% al presente caso, en previsión del art. 47 y 156 de la Ley 2492 de aplicación preferente a lo dispuesto por el D.S. N° 27874 conforme la Constitución Política del Estado.*

Del examen de los antecedentes del proceso y de sus anexos e identificados los puntos de controversia, se establecen los siguientes extremos:

1.-Referente a la denuncia relativa a que la Autoridad Jerárquica indebidamente revocó la depuración del crédito fiscal declarado en

exceso determinado en las facturas Nº 17, 18, 232, 5866, 18117789, 19482283, 19482284 y 19677280, que además no correspondería la aplicación de la figura de la agrupación de facturas al ser distinta a la figura de la facturación conjunta, al respeto es menester referir lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se observa que la parte actora impetra nuevos argumentos en su demanda de fs. 43 a 47, de obrados, en razón de que una vez notificada con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0154/2009, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN interpone Recurso Jerárquico impugnando la referida Resolución; sin embargo, en la fundamentación de hecho y derecho de su escrito de fs. 102 a 105 (Anexo) se evidencia que no formuló reclamo alguno referente a las Notas Fiscales **Nº 17, 18, 232, 5866 y 5134**, menos relativo a que las mismas contienen un registro incorrecto relacionado con la razón social, importe, fecha, Nº de RUC y un erróneo registro en el número de Factura o la ausencia de medios fehacientes de pago.

Consecuentemente al no haber formulado este agravio, no fue objeto de análisis y discusión en fase Jerárquica por la Autoridad demandada en atención al principio de congruencia, ya que el derecho a recurrir ya sea en vía jurisdiccional o en vía administrativa, se halla intrínsecamente ligado a la correspondencia que debe existir ***entre las pretensiones alegadas por el recurrente y lo resuelto por el juzgador, plasmándose dicho principio, también en materia administrativa***, como la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de Alzada o en el recurso Jerárquico y lo resuelto en los citados recursos; es en tal sentido que la Autoridad demandada observó el art. 211-I del Código Tributario que ***dispone que las resoluciones deberán circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes***. Consecuentemente la Resolución Jerárquica en su fundamentación técnico-jurídica solamente versa sobre las cuestiones planteadas oportunamente por el recurrente que fueron: "*...**1)** mala interpretación del art. 99-I de la Ley Nº 2492; **2)** Que no corresponde la depuración declarada en exceso respecto a las facturas Nos. 18117789,19482283, 19482284 y 19677280; y **3)** La vulneración del art. 156 del Código Tributario...*", por consiguiente lo impetrado por la parte actora en su demanda resulta ser ambiguo y confuso, en razón de que conforme el Informe GDGLP-DF-I-1991/08 de 18 de noviembre de 2008, se estableció que el contribuyente aceptó y consintió el reparo determinado referente a estas notas fiscales, en consecuencia, la autoridad administrativa ha circunscrito su actuar a lo peticionado por el contribuyente en su recurso jerárquico, por tanto lo que no fue objeto de análisis y discusión en fase Jerárquica no puede ser considerado a través de la presente resolución lo contrario significaría un *per saltum y una vulneración a la igualdad de las partes.*

Sobre la denuncia relacionada con el hecho de que la Resolución Jerárquica confunde la Facturación Conjunta con la Agrupación de Facturas relacionadas con las facturas Nº 18117789, 19482283, 19677284 y 19677280, es menester referir lo siguiente:

La facturación conjunta es una característica especial que se puede aplicar a ciertas modalidades de facturación e implica la emisión de dos o más facturas o Notas Fiscales de distintos vendedores de un bien o servicio en un mismo documento, que puede ser emitido por uno de ellos (vendedores). Esta clase de facturación se encuentra Reglamentada en la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999 en su num. 42 que estipula: "***Facturación Conjunta.*** *Las empresas de servicios que requieran facturar de manera conjunta por la prestación de estos, previamente deberán solicitar mediante oficio la autorización expresa a la Administración Tributaria...",* consiguientemente al estar permitida legalmente esta modalidad de facturación el contribuyente INGELEC S.A. procedió a declarar las mismas, máxime si es aplicable esta modalidad a la "***Facturación computarizada"*** como en el caso de autos (Notas Fiscales N° 18117789, 19482283, 19482284 y 19677280 cursante a fs. 33 a 36 del Anexo 2), mismas que emergen de la actividad de Telecomunicaciones del proveedor ENTEL, actividad a la cual está dirigida esta modalidad de facturación, cumpliendo de este modo lo establecido por el num. 2 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 que dispone: "*Las facturas, Notas Fiscales, Tickets de máquinas registradoras y/o documentos equivalentes, emitidas por sistemas manuales, mecánicos o computarizados de empresas públicas, privadas, cooperativas o sociedades de hecho, sean estas (...) servicios de comunicaciones, deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria...*" , concordante con lo dispuesto por el num. 13 de la citada Resolución Administrativa.

De la compulsa de antecedentes administrativos se colige que la Gerencia Graco La Paz del SIN, depuró el crédito fiscal de las facturas N° 18117789, 19482283, 19482284 y 19677280 emitidas por el proveedor ENTEL S.A. a favor de INGELEC S. A. (fs. 33 a 36 Anexo 2) con el argumento de la existencia de exceso de crédito fiscal, emitidas por importes menores a los que fueron declarados, que además no se hubiese declarado los créditos fiscales de otras operadoras telefónicas. Al respecto se tiene que si bien INGELEC S.A. incurrió en un error de registro en el Libro de Compras IVA, no correspondía la depuración del Crédito Fiscal por este error, ya que esta conducta del sujeto pasivo fue sancionada como incumplimiento de Deberes Formales conforme se evidencia de las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación **N° 272** (Incorrecto registro de número de la nota fiscal N° 18117789-fs. 239), **N° 302** (Incorrecto registro del importe de las facturas N° 19482283,19482284; registro incorrecto del N° de Orden y Alfanumérico factura N° 5134-fs. 240) y **N° 303** (Incorrecto registro del importe de la factura N° 19677280-fs. 241), sanción impuesta en observancia del art. 62 de la Ley N° 2492 y la RND 10-012-04 Anexo A, num. 3.1, RND 10-0021-04 Anezo A) num. 3.2. respectivamente imponiéndolo una multa de 1.500 UFV en cada Acta; sin embargo no debe desconocerse que el contribuyente, el 15 de octubre de 2008, procedió a la cancelación de las multas impuestas por incumplimiento de Deberes Formales mediante Boleta 1000 correspondiente a las Actas de Contravenciones Tributarias N° 272 y 302 (fs. 280-281 Anexo 2) antes de la emisión de la Resolución Determinativa, lo que significa que el contribuyente aceptó la observación y conformó el reparo determinado, consecuentemente no puede agravarse la situación de INGELEC S.A. cuando la misma cumplió con la multa determinada en una parte, por el errado registro de las facturas conjuntas.

Por consiguiente la Administración Tributaria incorrectamente tomó en cuenta una parte de los importes correspondientes a ENTEL S.A. sin observar que las facturas conjuntas (fs. 33 a 36 del Anexo 2) fueron emitidas a favor de INGELEC S.A., cumplen los presupuestos establecidos en el art. 4 inc. a) que dispone: "El *hecho imponible se perfeccionará:* ***a)*** *En el caso de ventas, sean estas al contado o acredito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio,* ***la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente...***". Además estas facturas consignan de forma precisa y detallada lo siguiente: "*Operadores de telefonía:* ***NUEVATEL S.A., TELECEL-TELEFONÍA CELULAR DE BOLIVIA S.A. y AES*** *Comunicación Bolivia", en las que se puntualiza el N°. De Orden, Factura y el respectivo importe total con la indicación "Base para crédito Fiscal",* declaración que fue efectuada observando el importe total al tratarse de una facturación conjunta en observancia del num. 42 de la RA 05-0043-99, sin embargo evidentemente el contribuyente no desglosó una por una las facturas de los otros operadores en el Libro de Compras IVA conforme especifica el num. 88 de la citada Resolución Administrativa, que significa un incumplimiento de deberes formales, sancionada a través de las Actas de Contravenciones Tributarias, empero no corresponde realizar una rectificación de la declaración jurada, en razón, a que en la misma se consigna de forma globalizada el importe total de las facturas conjuntas que fueron emitidas a favor del INGELEC S.A. conjuntamente con otras notas fiscales que forman parte del periodo fiscal que corresponden respectivamente, lo que no ocurre en el Libro de Compras IVA, demostrándose que el hecho imponible se perfeccionó al estar respaldado con la presentación de las notas fiscales en previsión del art. 4 inc. a) de la Ley N° 843. En consecuencia pretender desconocer sólo en parte del crédito fiscal consignados en las Facturas computarizadas no tiene sustento legal, al constituir un "sólo documento" extendido a favor de la parte actora, especificándose los montos respectivos y el importe total a favor de INGELEC S.A.(SERVICIO LÍNEA ENTEL LOCAL), por tanto el monto total consignado en el Libro de Compras IVA de cada factura conjunta, no significa la utilización de un crédito fiscal correspondiente de otro contribuyente, menos que las mismas sean emitidas con importes menores conforme se colige del Libro de Compras IVA lo siguiente: Factura N° **18117789** por Bs.1.288.51 correspondiente al periodo fiscal mayo/2004 (fs. 129), Factura N° **19482283** por el importe de Bs.2.717,14 – Factura N° **19482284** por Bs.2.455,50 ambas correspondiente al periodo fiscal noviembre/2004 (fs. 158) y Factura N° **19677280** por el importe de Bs.2.412,95 periodo fiscal Diciembre/2004 (Fs. 164), de lo precedentemente detallado se desvirtúa que las mismas hubiesen sido emitidas por importes menores.

Consecuentemente al existir un registro inadecuado en el Libro de Compras IVA corresponderá dar cumplimiento al num. 88 de la RA N° 05-0043-99 que dispone: "*se asentaran de manera cronológica* ***los documentos recibidos que dan lugar al crédito fiscal****(notas fiscales o documentos equivalentes)....Los montos consignados en las columnas correspondientes,* ***se totalizaran mensualmente a efectos de la liquidación del impuesto (IVA) correspondiente al periodo fiscal***", en consecuencia corresponde su corrección en la misma y no una rectificación en las declaraciones juradas como se señaló anteriormente,

con el objetivo de que la información proporcionada a la Administración Tributaria sea fidedigna y veraz, en observancia del art. 78 de la Ley N° 2492 que establece: " ***I.*** *Las Declaraciones Juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria....**se presumen fiel reflejo de la verdad**.. podrá rectificarse... cuando la rectificación tenga efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante....También podrán rectificarse....cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del fisco*" , por consiguiente en el caso de autos, la inobservancia de la forma de registro en el Libro de Compras de las Facturas Conjuntas 18117789, 19482283, 19482284 y 19677280, no da lugar a la depuración del crédito fiscal de Bs.2.222 cuyo crédito fiscal asciende a Bs.289 sobre el IVA y Bs. 483 en el IUE.

2.- Si corresponde o no la aplicación del régimen de incentivos de reducción de sanciones en el 80% al presente caso, en previsión del art. 47 y 156 de la Ley 2492 de aplicación preferente a lo dispuesto por el D.S. N° 27874 conforme la Constitución Política del Estado.

Para determinar si corresponde o no la reducción de la sanción en función a los antecedentes expuestos, es menester referir que el contribuyente procedió a la cancelación de las multas de 1.500 UFV cada una, impuestas de forma separada en las Actas de Contravención Tributaria N° 272 y 302, ***conforme se evidencia de las Boletas 1000 de 15 de octubre de 2008*** (fs. 273-274 Anexo 2); es decir antes de la emisión de la Resolución Determinativa N° 161-2008 ***de 12 de diciembre de 2008***, consecuentemente con antelación a la notificación con el referido acto administrativo que fue realizado el 26 de diciembre de 2008, cumpliendo el contribuyente de esta forma con el presupuesto exigido por el art. 156 num. 1) de la Ley 2492, que estipula: "***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...*** *(...)*, por lo que corresponde que INGELEC S.A. se beneficie con la reducción de sanciones del 80% para el periodo julio de 2004, en virtud a que el art. 47 de la citada Ley, señala que "***la deuda tributaria es el monto total a pagar el sujeto después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria***, *la cual está constituida por tributo omitido,* ***multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda UFV's y los intereses".*** Consecuentemente en el caso de autos, se estableció de forma independiente en las Actas de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 272 y 302 **multas *expresadas en UFV's*** por incumplimiento de Deberes Formales por la Contravención al num. 88) inc. c), d) y h) de la R.A N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999, que en ese momento aún no se encontraba configurada la deuda tributaria conforme dispone el art. 8 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, que estipula: ***"(DETERMINACIÓN Y COMPOSICIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA). 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 Artículo 47 de la Ley N° 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria. ***Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o la resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios****, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la Ley N° 2492 las que formarán parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración, según corresponda. En ningún caso estas multas serán base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias".* De la citada norma legal se deduce que la deuda tributaria se configura una vez emitida la Resolución Determinativa o Sancionatoria, hecho que no acontece en el caso de autos, toda vez que la cancelación de la multa impuesta al contribuyente fue anterior a la emisión de la Resolución Determinativa, cumpliendo los presupuestos establecido por el art. 38 inc. a) del Decreto Supremo citado supra, modificado por el art. 12-IV del D.S.S N° 27874 que expresamente señala: "*En el caso previsto en el inciso b) del art. 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 art. 156 de la Ley 2492, considerado a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción***", conforme esta normativa legal el contribuyente canceló la multa impuesta sin la sanción correspondiente, en virtud que la misma aún no se había determinado mediante Resolución Determinativa por lógica razón de que su emisión fue de forma posterior a la cancelación de las multas impuestas en las Actas N° 272 y 302 a través de las Boletas 1000, lo que significó la aceptación y conformación de una parte de los reparos establecidos, que conllevó que el contribuyente conociendo de la totalidad de la multa impuesta en cada Acta de Contravención procedió a su cumplimiento de las mismas, en razón que los cargos formulados en la Vista de Cargo constituyen una pretensión del SIN sujeta a la presentación de descargos por parte del sujeto pasivo, es decir, la Vista de Cargo es un acto previo a la determinación en sentido jurídico, es decir, una "predeterminación" cuyo contenido material está sujeto a descargos para lograr la reducción del monto o que quede sin efecto, por tanto la Resolución Determinativa es un acto posterior verdaderamente declarativo de la inexistencia o existencia de la obligación y su cuantía conforme define el art. 92 de la Ley N° 2492; que además el Reglamento a la Ley Tributaria es expresa, al indicar que la sanción es establecida en la Resolución Determinativa o Sancionatoria y no así en la Vista de Cargo.

Asimismo, si bien es aplicable el D.S. N° 27874 a la presente causa, de ninguna manera significa que su aplicación sea por encima de los arts. 47 y 156 de la Ley N° 2492, en razón de que este Decreto Supremo es modificatorio entre otras del Reglamento de la referida Ley tributaria, además la Ley no puede describir detalladamente todas las situaciones que se pueden originar en el tiempo; es decir el legislador al redactar una Ley, se limita a formular las reglas generales que traducen la voluntad del Estado y el fin que este se propone, dejando al Poder Ejecutivo ejercitar

sus facultades reglamentarias, conocidas dentro el régimen administrativo como el "poder discrecional" para hacer cumplir y ejecutar las leyes, consecuentemente esa potestad reglamentaria deviene de la norma Constitucional prevista en el art. 172 num. 8 y 175 num. 4, por tanto impetrar de que no se hubiese observado la jerarquía normativa en el caso de autos, no tiene sustento legal, máxime si esta norma legal en su art. 12-IV taxativamente señala que los porcentajes del régimen de reducción de sanciones contemplados en el art. 156 de la Ley N° 2492. Además debe tenerse en cuenta que la Autoridad demandada al observar los pagos efectuados por INGELEC S.A. según Boletas 1000 con N° de N° de Orden 2931256157 y 2931256173 por Bs.8.069 correspondiente al IVA del periodo fiscal agosto 2004 y Bs.20.313 por IUE al 31 de diciembre de 2004, considero que las mismas no cubrieron el importe de la deuda tributaria observándose el tributo omitido adeudado por Bs.34 y Bs.214, por lo que no aplico el art. 156 de la Ley 2492, de ello se observa que solamente se aplicó la reducción de la sanción observando el pago total de la multa impuesta, por tanto la parte actora incorrectamente impetra la aplicación preferencial del D.S. N° 27874, además si la Gerencia Graco La Paz considera que este Decreto Supremo es contrario al orden jurídico, debió ejercer el recurso que la Ley le franquea.

En lo referente al reclamo formulado por la parte actora, que versa que la resolución impugnada viola flagrantemente el principio de verdad material al haberse afirmado que "los conceptos que no fueron impugnados ante la instancia jerárquica deben ser confirmados" y que "la Resolución Determinativa contemplaría todos los pagos efectuados por el contribuyente como pagos a cuenta". Al respecto es menester referir que todo procedimiento administrativo comparte las condiciones y problemáticas generales de todo proceso judicial y a su vez enfrenta otras que son propias del proceso administrativo. Estas últimas se vinculan entre otras ***al objeto del proceso, que es la pretensión ejercida por el actor; delimita el ámbito sobre el cual habrá de emitirse la respectiva resolución, en cuyo análisis cumplen un rol esencial principios fundamentales que efectivicen la tutela judicial***. En el caso de autos, una vez más la parte actora no observa los principios que rigen el debido proceso, entre estos el principio de congruencia conforme se resolvió en la primera controversia de la presente resolución, por tanto no puede exigirse pronunciamiento sobre una pretensión no formulada oportunamente. Asimismo no puede formular nuevas pretensiones tratando de someter a un análisis y discusión relacionadas a las boletas de pago, cuando precedentemente se estableció que la reducción de la sanción fue conforme a las disposiciones legales vigentes y a los elementos de convicción cursantes en antecedentes administrativos.

En el caso en trámite la Resolución Jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en observancia del principio de congruencia no ingresó a considerar los conceptos que no fueron impugnados, lo contrario significaría un pronunciamiento ***ultra petita*** *vulnerando* los principios Constitucionales de imparcialidad e igualdad de las partes consagrados en el art. 180 de la Constitución Política del Estado.

Que a mérito del análisis expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 47, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representado legalmente por Hugo Fuentes Canaviri; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0260/2009 de 17 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
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

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA Nº 278 FECHA 25 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

Conforme

VOTO DISIDENTE: .....

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