INFORME Nº 10/2016 (15-01-16)
H.R. Nº 299 (10-01-16)
LP 110

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

35

GRJ-0050/LPC-0014/2010 15-01-16
16:10

SALA PLENA

SENTENCIA:	298/2015.
FECHA:	Sucre, 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE Nº:	521/2009.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Jacqueline Rojas Zeballos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Rafael Vergara Sandoval.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 13 a 14 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la respuesta que cursa de fs. 34 a 36, el decreto de fs. 40, los antecedentes procesales y;

CONSIDERANDO I: Que, Jacqueline Rojas Zeballos, en representación de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que, como resultado de la Orden de Verificación Nº 0006220301, bajo la modalidad Compras Informadas vs. Ventas Declaradas, se determinó que el contribuyente José Camacho Dávila, no cumplió con sus obligaciones tributarias, emitiéndose en consecuencia la Resolución Determinativa Nº 156/08 de 17 de noviembre de 2008, reparándose adeudos tributarios por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), de los periodos fiscales enero de 2003 y marzo de 2004.

Agrega que, el 31 de diciembre de 2008, el contribuyente interpuso recurso de alzada ante la entonces Superintendencia Tributaria Regional, impugnando la Resolución Determinativa 156/08, siendo resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0145/2009 de 30 de abril, que resolvió revocar parcialmente dicha Resolución Determinativa, dejando sin efecto el monto de 6.989.- UFV's (seis mil novecientos ochenta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), correspondiente a la multa por el IT, en aplicación del arto 156 de la Ley 2492, fallo que fue confirmado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio, ahora impugnada, por atentar contra los derechos de la Administración Tributaria.

Con base en esos antecedentes, denuncia la violación del art. 156 de la Ley 2492 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que no consideró que este precepto establece que, el pago total de la deuda

tributaria, antes de notificarse la Resolución Determinativa, efectiviza la reducción en un 80% de la sanción global y no así cuando se efectúa el pago parcial.

Asimismo indica que, se vulneró el arto 47 de la Ley 2492, norma que expresamente prevé que los pagos parciales efectuados por los contribuyentes, se deducirán del total de la deuda tributaria sin intereses, pero de ninguna manera hace mención alguna acerca de la reducción de la sanción en un 80%.

Añade que, esta violación a la ley por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, debe entenderse como "la no aplicación correcta de los preceptos legales", misma que implica la infracción a las leyes sustantivas a cuyos mandatos se da un sentido equivocado.

Pide se tenga en cuenta que, la solicitud del contribuyente de fecha 19 de julio de 2007, en la cual requiere se acepte la efectivización de pago parcial por la suma de Bs. 22.000.- (veintidós mil 00/100 Bolivianos), por lo que dicho pago parcial no puede ser aceptado conforme a ley, como total de la deuda tributaria, como pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Para concluir, el demandante solicita admitir la presente demanda y se emita resolución declarando Probada la misma, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 17 y corrida en traslado se apersona Rafael Vergara Sandoval, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

El art. 156.1 de la Ley 2492, fue reglamentado por el art. 38 inc. a) del Decreto Supremo (DS) 27310 de 09 de enero de 2004, modificado por el DS 27874 de 26 de noviembre de 2004, estableciendo que: "En el caso previsto en el inciso b) del Artículo 21 del presente Decreto Supremo, a tiempo de dictarse la Resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el Artículo 156 de la Ley N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción".

Por otra parte, el art. 47 de la Ley 2492, establece que la deuda tributaria está constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento a la Vivienda y los intereses; asimismo, el art. 8 del DS27310, dispone que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y debe incluir la actualización e intereses. Dichas normas jurídicas, en la descripción del contenido y alcance de la Deuda Tributaria, no prevén que es el monto total contemplado en la Resolución Determinativa, o sancionatoria; por el contrario, señalan que es el monto total constituido por el tributo omitido, las multas cuando correspondan y los intereses, aclarando que se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria; es decir, por tributo específico y en relación a cada periodo de pago, en ese sentido el art. 7 del DS 21532, Reglamento del IT, prevé que

este impuesto se liquidará y pagará por periodos mensuales a base de declaraciones juradas, por lo que la deuda tributaria se determina por impuesto y periodo de pago.

Agrega que, el contribuyente canceló la suma de 11.494.- UFV's (once mil cuatrocientos noventa y cuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 14.138.- (catorce mil ciento treinta y ocho 00/100 Bolivianos), que representa la totalidad del reparo establecido por el IT del periodo diciembre 2003, que incluye impuesto omitido e intereses, habiendo efectuado dicho pago el 19 de julio de 2007; es decir, con anterioridad a la emisión (17 de octubre de 2008) y notificación (11 de diciembre de 2008) de la Resolución Determinativa GDLP N° 156, por consiguiente le corresponde el beneficio de la reducción de la sanción por el IT en un 80%, en virtud de lo dispuesto por los arts. 156.1 de la Ley 2492 y 12.IV del DS 27874 que modifica el inc. a) del art. 38 del DS 27310.

Finalmente concluye solicitando se declare Improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio.

Al no haber formulado réplica ni dúplica, por proveído de fs. 40, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia:

Mediante Orden de Verificación N° 0006 220 301 de 15 de febrero de 2007, el SIN emplazó al contribuyente José Alberto Camacho Dávila, para que en el plazo de cinco días hábiles de recibida dicha Orden de Verificación, presente la información requerida, cuyo alcance comprende el débito fiscal IVA e IT, correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros, en los periodos fiscales diciembre 2003 y marzo 2004 (fs. 2 del Anexo I).

Posteriormente, como resultado del proceso de verificación, se emitió la Vista de Cargo N° 20-DF-SVI-122/2008 de 11 de junio de 2008, calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, correspondiendo una sanción del 100% del Tributo Omitido, estableciendo una deuda tributaria que asciende a un total de 189.979.- UFV's (ciento ochenta y nueve mil novecientos setenta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que corresponde al tributo omitido, intereses e incumplimiento de deberes formales (fs. 72 a 74 del Anexo I).

Se evidencia que, el contribuyente José Alberto Camacho Dávila, mediante nota de 19 de julio de 2007, que cursa a fs. 42 del Anexo I, exponiendo los motivos de su incumplimiento, solicitó al SIN, aceptar sus pagos parciales y se le otorgue el descuento en la multa y/o accesorios, facilitándole un plan de pagos por el saldo.

Mediante Boletas de Pago Form. 100 Nrs. 17278 y 12279 de 19 de julio de 2007, el contribuyente canceló el importe de Bs. 6.275.- (seis mil

doscientos setenta y cinco 00/100 Bolivianos), correspondientes al IVA y, Bs. 14.183.- (catorce mil ciento ochenta y tres 00/100 Bolivianos), por concepto del IT, ambos por el periodo diciembre 2003; luego el 19 de septiembre de ese año, mediante Form. 100 N° 676283, canceló el importe de Bs. 22.003.- (veintidós mil tres 00/100 Bolivianos), por el IVA periodo diciembre 2003 (fs.58, 59 y 61 del Anexo I).

Aquel proceso de Determinación concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa GDLP N° 156 de 17 de octubre de 2008, calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, sancionando con el 100% del tributo omitido, estableciendo el total de la deuda en 61.300.- UFV's (sesenta y un mil trescientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que equivalen a Bs. 87.778.- (ochenta y siete mil setecientos setenta y ocho 00/100 Bolivianos), adicionando el importe de la sanción que asciende a 80.223.- UFV's (ochenta mil doscientas veintitrés 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), descontando UFV's 942.- (novecientas cuarenta y dos 00/100 Unidades de Fomento a la vivienda), importe cancelado a cuenta por el contribuyente (fs. 87 a 90 del Anexo I).

Contra dicha Resolución Determinativa, el contribuyente el 31 de diciembre de 2008, interpuso recurso de alzada (fs. 28 a 29 vta. del Anexo II), el que fue contestado de forma negativa por el Gerente Distrital La Paz del SIN (fs. 40 a 41 vta.), siendo resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba en suplencia legal de su similar de La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0145/2009 de 30 de abril, resolviendo Revocar parcialmente la Resolución Determinativa GDLP N° 156, dejando sin efecto el monto que corresponde a la multa por el IT, que alcanza la suma de 6.989.- UFV's (seis mil novecientos ochenta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por haber el contribuyente cancelado el impuesto omitido correspondiente al IT, periodo diciembre 2003, antes de la emisión de la Vista de Cargo (fs. 66 a 75 del Anexo II). Fallo contra el cual la Gerencia Distrital La Paz del SIN, interpuso recurso jerárquico (fs. 64 a 65 del Anexo II), siendo resuelto por la AGIT a través de la Resolución de Recurso de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio, que resolvió confirmar la Resolución de alzada (fs. 84 a 92 del Anexo II).

CONSIDERANDO IV: De la compulsa de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, se puede determinar que:

En principio, se tiene reconocida 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 un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

Que el motivo de controversia en el presente proceso se circunscribe en establecer, si el pago de la deuda tributaria efectuado por el contribuyente José Alberto Camacho Dávila, por el IT correspondiente al periodo diciembre 2003, fue imputado correctamente a la reducción de sanción prevista en el art. 156 num. 1 de la Ley 2492, en la Resolución de Alzada,

confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio.

Ingresando al control de legalidad sobre si las normativas tributarias fueron correctamente aplicadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución Jerárquica impugnada, mediante la cual se redujo la sanción en el 80% sobre el tributo omitido relativo al IT periodo diciembre 2003, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

Con relación a la reducción de la sanción para ilícitos tributarios, el art. 156 num. 1 de la Ley 2492, claramente define que: "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".

Al respecto el primer párrafo del art. 47 de la Ley 2492, determina que: "Deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que la misma está constituida por el tributo omitido, multa y los intereses...". Por lo que la deuda tributaria conformada **puede recaer sobre un impuesto mensual o anual,** al respecto el art. 42 del DS 27310, que reglamenta el art. 156 de la Ley 2492, establece que: "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".

El tributo omitido da lugar a la contravención de omisión de pago (multa por omisión de pago), regulado por los arts. 165 de la Ley 2492 y 42 del DS 27310, calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha del vencimiento deduciéndose que la multa por omisión de pago, conforma parte de la deuda tributaria para los tributos omitidos, pero una vez emitida la Resolución Determinativa o Sancionatoria de conformidad a lo dispuesto por el art. 8 del DS 27310, que dispone: "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...", en cuyo entendido, el inc. a) del art. 38 del Decreto Supremo 27310, modificado por el art. 12.IV del DS 27874, 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, **considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria** que no incluía sanción".

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes que fueron descritos en el acápite anterior, se tiene que el contribuyente José Alberto Camacho Dávila, mediante Boletas de Pago Form. 100 Nrs. 17278 y 12279 de 19 de julio de 2007, canceló el importe de Bs. 6.275.-, correspondientes al IVA y, Bs. 14.183.-, por concepto del IT, ambos por el periodo diciembre 2003, luego el 19 de septiembre de ese año, mediante Form. 100 N° 676283,

canceló el importe de Bs. 22.003.-, por el IVA periodo diciembre 2003; sin embargo, los pagos efectuados por el concepto del IVA, no cubren el total del impuesto omitido, que según el proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria, alcanza a la suma de Bs. 39.443.- (treinta y nueve mil cuatrocientos cuarenta y tres 00/100 Bolivianos); en consecuencia, no corresponde que el contribuyente se beneficie con la reducción de sanciones descrita en el numeral 1 del art. 156 de la Ley 2492, ya que no canceló el total de la deuda tributaria antes de la notificación con la Resolución Determinativa, ésto respecto al IVA periodo Diciembre 2003.

En relación al IT por el periodo Diciembre 2003, la Administración Tributaria determinó el tributo omitido en la suma de Bs. 9.102.-, que incluye impuesto omitido más intereses, respecto al cual el contribuyente efectuó un pago por Bs. 14.183.-, de lo que se evidencia un pago en demasía de Bs. 5.081.-, que deberá ser considerado como pago a cuenta de la sanción, concluyendo entonces, que el contribuyente canceló en su totalidad el reparo establecido por el IT periodo Diciembre de 2003, conforme se tiene del Form. 100 N° 12279 de 19 de julio de 2007, que cura a fs. 59 del Anexo I, pago efectuado con anterioridad a la emisión de la Resolución Determinativa GDLPNO156 de 17 de octubre de 2008.

Asimismo, debe considerarse que el art. 7 del DS 21532, que reglamenta el IT, establece que: "El impuesto se liquidará y pagará por **períodos mensuales**..."; en ese sentido, de los antecedentes descritos y la normativa citada *ut supra*, el sujeto pasivo para beneficiarse con la reducción del ochenta (80%) de la sanción correspondiente al tributo omitido conforme dispone el numeral 1 del art. 156 de la Ley 2492, **debe pagar el total del impuesto y periodo elegido antes de la notificación con la Resolución Determinativa** y, al haber el contribuyente cancelado el total de los reparos establecidos por el IT periodo Diciembre 2003, corresponde el beneficio previsto en el numeral 1 del art. 156 de la Ley 2492, conforme se dispuso acertadamente por las autoridades administrativas a tiempo de resolver los recursos de alzada y jerárquico.

Respecto al IVA e IT correspondientes al periodo marzo 2004, al no constar en antecedentes administrativos que el contribuyente hubiese efectuado pago alguno relativo a éstos, los mismos se mantienen conforme determinó la Administración Tributaria.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución administrativa impugnada.

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 contenciosa administrativa cursante de fojas 13 a 14 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Jacqueline Rojas Zeballos, y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0237/2009 de 06 de julio, emitida 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
VºBº PRESIDENTE: Conforme.

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