



SALA PLENA

27-10-16
9:00

SENTENCIA: 325/2016.
FECHA: Sucre, 13 de julio de 2016.
EXPEDIENTE N°: 317/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Rómulo Calle Mamani.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 14 a 17 vuelta, en la que la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2013, pronunciada el 19 de febrero de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 25 a 28, los antecedentes del proceso.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 4 de febrero de 2013 la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, fue notificado con la Resolución Jerárquica que confirmó la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2012 de 19 de noviembre, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0056-12 de 11 de julio de 2012, dejándose sin efecto la sanción de Omisión de Pago de 9.913 UFV dispuesta en contra del contribuyente Súper Abasto Ltda.

Que en el marco del Programa de Operaciones Anual, se ejecutó Orden de Verificación al Contribuyente SÚPER ABASTO SUR por los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, comprobándose del análisis del Extracto Tributario según SIRAT y de Form. 200 (IVA) la presentación de DD.JJ dentro del término, además se verificó DDJJ, Forms. 200 impuestos determinados a favor del Fisco cancelados, como la correcta utilización de alícuota y cálculos efectuados.

Por otra parte, indica que se determinó el incorrecto Registro de Libros de Compras IVA de los periodos sujetos a verificación de 46 notas fiscales observadas, por la consignación errónea de números correlativos, autorización, fecha de emisión e importe válido para crédito Fiscal, labrándose Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación.

Asimismo, expuso que de las Notas Fiscales observadas e información de sus proveedores a través de Libros de ventas IVA, se determinó que se utilizó importes del Impuesto al Consumo Específico, Nota Fiscal emitida con fecha anterior a su autorización y activación, Notas fiscales emitidas en otros periodos y fuera de rango de dosificación, no válidas para efectos de

Crédito fiscal, determinándose Base Imponible por diferencias a favor del Fisco de Bs. 106.349.51.

A su vez, expone que se reliquidó el Impuesto Omitido sobre Base Cierta al 17 de abril de 2012, Deuda Tributaria determinada de Bs. 48.800.00 equivalente a UFV 27.963.00 que incluye tributo omitido, accesorios de Ley, Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación por error de registro en Libros de Compras IVA de los periodos sujetos a verificación sin contener sanción.

Sigue refiriendo que una vez notificada con la Vista de Cargo el contribuyente presentó descargos a la determinación, en la que señaló que realizó la cancelación del tributo omitido e intereses el 8 de mayo de 2012 por un importe total de Bs. 24.922, como la cancelación de la sanción en fecha 9 de mayo de 2012 del importe de Bs. 3.474.00, que además se solicitó la anulación de las Actas por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación elaborados en el proceso de Verificación y la aplicación de la RND 10-0030-11 que modifica y adiciona lo dispuesto en RND 10-0037-07, empero no se consideró que los descargos fueron insuficientes para desvirtuar la determinación realizada, emitiéndose así, la Resolución Determinativa N° 17-000156-12 de 11 de julio de 2012, que estableció una deuda tributaria de Bs. 37.819 equivalentes a 21.430 UFV.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la Ley 2492 en aplicación del art. 410 de la CPE tiene rango de Ley, en la escala normativa y el DS 27310 se encuentra por debajo dicha Ley en cuanto a su aplicación preferente, por lo tanto, la autoridad demandada debió sujetarse a la Ley superior a tiempo de emitir su fallo, más al contrario aplicó e interpretó incorrectamente las normas aplicables al caso, al dejar sin efecto la sanción por Omisión de Pago de 9.913 UFV por concepto del ilícito tributario, correspondiente a los periodos fiscales de febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, revocando la sanción por omisión de pago por no haberse cancelado las multas, por lo que, no corresponde se otorgue el beneficio de reducción de la sanción por Omisión de Pago conforme el art. 417 de la Ley 2492.

Mencionó que si bien el contribuyente efectuó el pago parcial, el mismo únicamente debe ser considerado como un pago a cuenta de la deuda, pero no así para otorgar al sujeto pasivo el beneficio de la reducción de sanción establecido en el art. 156 del Código Tributario, puesto que no se efectuó el pago de la deuda.

Refirió que la reducción de la sanción de omisión de pago, sólo se aplica cuando se paga el total de la deuda, en el caso de autos, el contribuyente no cubrió con su pago el total de la deuda que comprende tributo omitido, intereses y multas, siendo que las multas comprenden la multa por omisión de pago y las multas emergentes de las Actas por Contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación.

Indicó, que conforme el art. 161 del Código Tributario, una de las sanciones es la multa, de tal manera que sanción es el concepto general y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 317/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

la multa corresponde a un tipo de sanción, que tiene un carácter pecuniario, por lo que, tanto las sanciones por incumplimiento a deberes formales como las sanciones por omisión de pago constituyen multas; en consecuencia, no corresponde hacer distinción entre sanción por omisión de pago por un lado y las multas por incumplimiento a deberes formales por otro, ya que ambas sanciones constituyen multas tributarias.

Por otra parte, manifestó que respecto al art. 12-IV del DS 27874 que modificó el inc. a) del art. 38 del DS 27310, se establece que en ninguna parte establece que los contribuyentes únicamente deben pagar solo el tributo omitido e intereses para beneficiarse de la reducción de sanciones, sino hace mención al tratamiento cuando se paga la deuda antes de la Vista de Cargo correspondiente y como debe procederse, aspecto que no se aplica al presente caso, ya que el pago fue efectuado después de la Vista de Cargo, por lo que, el citado artículo no es aplicable al caso de autos.

Señaló, que el pago efectuado por el contribuyente se atribuyó a las multas por incumplimiento a deberes formales, no obstante, aún en el caso de atribuirse el pago a la sanción por Omisión de Pago, tributo omitido e intereses, la deuda quedaría impaga por no haberse cancelado las multas por los incumplimientos a deberes formales en su totalidad, no correspondiendo la reducción de la sanción efectuada en un importe de 9.913 UFV.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativo, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2013 de 19 de febrero de 2013, referente a la reducción de la deuda en un importe de 9.913 UFV, de tal manera quede firme y subsistente en su integridad la resolución Determinativa N° 17-0156-12 de 26 de julio de 2012.

III. De la Contestación a la demanda.

Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 12 de septiembre de 2013, que cursa de fojas 25 a 28 y señaló lo siguiente:

Manifestó que para el beneficio de la reducción de sanción en un 80% previsto por el art. 156 de la Ley 2492, corresponde que el contribuyente cancele la deuda tributaria sin la sanción correspondiente, por cuanto dicha sanción está establecida solo e independientemente en la Resolución Determinativa conforme al art. 8 del DS 27310, toda vez, que los cargos (tributo omitido, intereses, multa por IDF y sanción) notificados en la Vista de Cargo constituyen 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 ésta aún no se encontraba establecida, conforme el art. 12 del DS 27874 cuyo art. 12-IV modifica el art. 38 inc. a) del DS 27310.

Asimismo, declaró que el 8 y 9 de mayo de 2012, el contribuyente efectuó el pago que corresponde a Impuesto Omitido, Mantenimiento de Valor e Intereses y Sanción por Omisión de Pago, considerados en el Informe de Conclusiones CITE: SIN/HDCH/DF/IC/VI/INF/304/2012 y por Resolución Determinativa N° 17-000156-12 CITE: SI/GDCH/DJCC/TJ/RD/0080/2012 de 11 de julio de 2012, que determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente, cuyo saldo de Deuda Tributaria alcanzó a Bs 20.324 equivalente a 11.517 UFV correspondiente a Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionando con Bs. 17.495 equivalente a 9.913 UFV.

Posteriormente, señaló que el contribuyente el 8 de mayo de 2012, procedió al pago total de Bs. 24.922 que corresponden al Impuesto Omitido, Mantenimiento de Valor e Intereses en boletas de pago F-1000 con Números de Orden 1036265954, 1036262964, 1036265968, 1036265980, 1036265984, 1036265996, 1036266010 y 1036266030 relativos a los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, como así, el 9 de mayo de 2012 procedió al pago de la Sanción por Omisión de pago en Boleta de Pago F-1000 número de orden 1036268830 por Bs. 3.474, lo que da lugar a que el contribuyente aceptó y conformó los reparos establecidos por la Administración Tributaria, situación que conlleva a sostener que la determinación preliminar efectuada por el ente fiscalizador fue cancelada. Asimismo, con relación al pago por omisión de pago efectuado por el contribuyente y consignado en el código 942 (Sanción por Omisión de Pago) por Bs. 3.474 en la Boleta de Pago F-1000 número de Orden 1036268830 refirió que se debe observar lo establecido por el art. 54 de la Ley 2492, considerando el pago de Bs. 3.474 como pago de la sanción por omisión de pago y debió calcular además dicha sanción con los beneficios establecidos en el art. 156 de la citada Ley.

A su vez, declaró que respecto al argumento de que el contribuyente no hubiese cancelado la totalidad de la deuda tributaria dentro el proceso de determinación, en razón de que las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales formarían parte de la deuda tributaria, indicó que el art. 117-I de la CPE consagra el principio de presunción de inocencia, que acompaña al imputado hasta que la sentencia se encuentre debidamente ejecutoriada, normativa concordante con el art. 8 del DS 27310, por lo que, la Vista de Cargo, al ser un acto que establece una pretensión de cobro, no constituye un acto definitivo susceptible de impugnación, ya que el proceso de determinación culmina en sede administrativa con la emisión de la Resolución Determinativa, estableciendo la cuantía de la obligación tributaria y en el caso de autos, el contribuyente efectuó el pago total de la deuda determinada más el respectivo porcentaje de la Sanción por Omisión de Pago.

Expuso que en mérito a lo supra expuesto, se colige que el sujeto pasivo efectuó el pago total de la determinación efectuada por la AT antes de la emisión (11 de julio de 2012) y notificación (13 de julio de 2012) de la resolución Determinativa; en consecuencia, en el momento en que se efectuó el pago por parte del contribuyente, los incumplimientos a deberes



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 317/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

formales establecidos en las Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 38595, 38596, 38597, 38598, 38599, 38600, 41437, 41438 y 41439 por incumplimiento a deber formal de Registro en Libro de Compras IVA de los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008 no formaban parte de la deuda tributaria.

II.1. Petitorio.

La Autoridad demandada solicitó se declare **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, impugnado la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2013 de 19 de febrero de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1. El 11 de abril de 2011, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, emitió la Orden de Verificación N° 0011OVI00108 (fs. 2 a 4 del Anexo administrativo) con alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente detallados en el anexo adjunto al Formulario 7520, relativos a los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2008, requiriendo la presentación de Declaraciones Juradas IVA Form. 200, Libro de Compras IVA, facturas de compras originales, medios de pago de facturas observadas.
2. El 16 de abril de 2012, la Administración Tributaria labró Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 38595, 38596, 38597, 38598, 38599, 385600, 41437, 41438 y 41439 (fs. 21 a 29 del Anexo administrativo) por incumplimiento al deber formal de Registro en Libro de Compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica.
3. El 17 de abril de 2012, la Administración Tributaria, emite tanto el Informe Final CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VI/INF/193/2012 (fs. 258 a 264 del Anexo administrativo) y la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/ 0011OVI00108/VC/018/2012 (fs. 264 a 270 del Anexo administrativo), estableciéndose un impuesto omitido sobre base cierta por Bs. 13.824 a favor del fisco, por crédito fiscal indebidamente utilizado, originado en notas fiscales no válidas, determinándose una deuda tributaria de Bs. 48.880 equivalente a 27.963 UFV, estableciendo adicionalmente un cálculo de la sanción del ilícito tributario al 100% de 9.913 UFV.
4. Sin embargo, el contribuyente mediante nota de 10 de mayo de 2012(fs. 283 del Anexo) comunica a la Administración Tributaria que el 8 de mayo de 2012, procedió al pago total de BS. 24.922 que

corresponde al Impuesto Omitido, Mantenimiento de Valor e Intereses y que de la misma forma informó que el 9 de mayo de 2012 procedió al pago de la Sanción por Omisión de pago de Bs. 3.474 correspondiente al 20% del tributo omitido actualizado; adicionalmente señala que de acuerdo a la Vista de Cargo también se sancionó con una multa de 1.500 UFV por cada periodo en sujeción al numeral 3.2 del Anexo de la RND 10-0037-07 modificada por la RND 10-0030-11.

5. El 18 de junio de 2012, el ente fiscalizador emite el Informe de Conclusiones CITE: SIN/HDCH/DF/IC/VI/INF/304/2012(fs. 310 a 318 del Anexo), que concluyó que el 13 de junio de 2012, se puso en conocimiento de la representante legal del contribuyente a través de la nota CITE: SIN/GDCH/DF/426/2012, comunicando que los descargos presentados son insuficientes para desvirtuar la determinación realizada y notificada en la Vista de Cargo, señalando que el numeral 4.2.1 de la RND 10-0030-11, no se aplica en incumplimiento a deberes forales ocurridos en periodos anteriores a su vigencia, puesto que la normativa vigente en los periodos verificados es la RND 10-0037-07 no abrogada; en lo que refiere a los pagos efectuado, manifiesta que no habiendo sido cancelados los incumplimientos a deberes formales establecidos en Actas por Contravenciones Tributarias, se establece un saldo adeudado de Bs. 20.270 equivalente a UFV 11.51 por concepto de incumplimiento a Deberes Formales más el importe de 9.913 UFV por omisión de pago.
6. El 11 de julio de 2012, la Administración Tributaria emite la Resolución Determinativa N° 17-000156-12, que resolvió determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible y señala que habiendo cancelado parcialmente la deuda tributaria por Bs. 24.922.00 equivalentes a UFV 14.225,00 por concepto de tributo omitido e intereses y Bs. 3.474.00 equivalentes a UFV 1.983,00 correspondientes a las Actas por Contravenciones Tributarias, el saldo de la Deuda Tributaria alcanza a Bs. 20.324.00 equivalente a UFV 11.517,00 correspondiente a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación. Asimismo resuelve sancionar al contribuyente por Omisión de Pago con Bs. 17.495,00 equivalentes a UFV 9.913,00 por el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en notas fiscales declaradas relativos a los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, octubre y noviembre de 2008.
7. Contra la referida resolución, José Antonio Giménez Olmos en su calidad de representante legal de SUPER ABASTO SUR LTDA. SAS interpuso recurso de alzada (fs. 20 a 24 del Anexo recursivo), resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2012 19 de noviembre de 2012 (fs. 87 87 a 98 vuelta del Anexo) que resolvió **REVOCAR PARCIALMENTE** la Resolución Determinativa N° 17-000156-12 de 11 de julio de 2012, dejando sin efecto la sanción por Omisión de Pago de UFV 9.913; manteniendo firme y subsistentes las multas por incumplimiento a Deberes Formales de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008 por un total de UFV 13.500.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 317/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

8. Ante ello, la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, recurrió mediante Recurso Jerárquico (fs. 115 a 117 vuelta del Anexo), resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2013 de 19 de noviembre de 2013, que resolvió **CONFIRMAR** la resolución impugnada, en consecuencia deja sin efecto la sanción por omisión de pago de 9.913 UFV establecida en la Resolución Determinativa N° 17-000156-12, por aplicación imperativa de los arts. 156 de la Ley 2492, 8 del DS 27310 Y 12-IV del DS 27874 que modifica el inc. a) del art. 38 del DS 27310; y se mantiene firme y subsistente el importe de 13.500 UFV por incumplimiento a deberes formales en el Registro del Libro de Compras IVA de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008 establecida en la Resolución Determinativa.
9. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.
10. 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.
11. Concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia, conforme consta a fs. 78 de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsión de los datos del proceso, se establece que el punto de controversia en el presente proceso se circunscribe en establecer: si la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó erróneamente las normas aplicables al caso de autos, al dejar sin efecto la sanción por Omisión de Pago de 9.913 UFV por concepto del ilícito tributario correspondiente a los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, y que al no haberse cancelado las multas no correspondería que el Contribuyente Súper Abasto Sur Ltda. SAS se beneficie con la reducción establecida en el art- 156 de la Ley 2492.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho e identificado el punto de controversia, a efecto de pronunciar resolución, se ingresa a realizar el análisis bajo los siguientes parámetros:

Ingresando al control de legalidad sobre si las normativas tributarias fueron correctamente aplicadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la cual confirmó la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2012 que dejó sin efecto la sanción por Omisión de Pago de 9.913 UFV. Al respecto se tiene que nuestra legislación como política de incentivos a contribuyentes remisos al pago de impuestos, regula la "reducción de sanciones", que consiste en conceder incentivos siempre que aquéllos realizaren el pago correspondiente determinado por

la Administración Tributaria antes de dictarse la respectiva Resolución Determinativa, razón por el cual, la Ley 2492 adoptó dicho beneficio regulado en su art. 156 aplicable a ilícitos tributarios, que estipula: “ *Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios: 1. **El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento....***”.(negritas añadidas).

A su vez, el art. 42 del D.S. 27310, establece que la multa por omisión de pago previsto por el art. 165 de Ley 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda. Asimismo, el art. 12. IV del DS N° 27874 modificadorio del 38 del DS N° 27310, determina: “*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 del Ley 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción***”, en el caso de autos, el contribuyente procedió al pago de la Sanción por Omisión de Pago, empero la Administración Tributaria desconoce que el pago del porcentaje de la sanción recién es establecida en la Resolución Determinativa, ya que los cargos pretendidos en la Vista de Cargo constituyen una reclamación sujeta a descargo al no constituir un acto definitivo, ya que constituye, en el primer acto administrativo que contiene los resultados del Informe elaborado por el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria, que explícitamente da a conocer el resultado de la realización de funciones de la Administración previstas en el art. 96 del Código Tributario, en el cual se exponen una valoración contable, aritmética, jurídica u otras circunstancias relativas a la conducta del contribuyente, por lo que, constituye toda una “*liquidación*” o una “*pre-determinación*”, ya que una vez notificada con la Vista de Cargo, el sujeto pasivo se encuentra facultado a presentar-si no acepta los reparos- las pruebas de descargo para lograr la reducción del monto o que quede sin efecto, pero que, en todo caso la Resolución Determinativa de la obligación emitida en observancia del art. 99 de la citada Ley, constituye un acto posterior, declarativo de la inexistencia de la obligación y su cuantía definida en el art. 92 de la misma norma legal.

En el caso de autos, de la compulsa de los antecedentes administrativos, se colige que la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 00110VI00108 de 11 de abril cursante a fs. 2 del Anexo, con alcance al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente relativos a los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, emplazó al contribuyente a presentar la documentación requerida en el término de 5 días hábiles a partir de notificada la misma. Sin embargo, de fs. 21 a 29 del Anexo, se evidencia que el ente fiscalizador emitió las Actas Contravencionales Vinculadas al Procedimiento de Determinación por incumplimiento a deber formal de Registro en Libro de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 317/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Compras IVA en los periodos verificados, que expresamente señalan:
"Norma Infringida. Contraviniendo el art. 47 parágrafo II numeral 2 incisos e) y j) de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 (...) Correspondiendo una multa de UFV's 1500 (...) según RND 10-0037-07 Anexo A al art. 4 numeral 32 para personas jurídicas...".

Que ante ello, se evidencia que previa verificación de información presentada por el sujeto pasivo y obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2) de los periodos revisados, sobre base cierta, la Administración Tributaria emite el Informe Final CITE: SIN/GDCH/DF//IF/VI/INF/193/2012, que sustenta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/00110VI00108/ VC/018/2012 de 17 de abril de 2011, acto administrativo que estableció como tributo omitido el importe de Bs. 13.824.00 equivalente a 9.913.00 UFV originando una deuda tributaria de Bs. 48.880.00 equivalente a 27.963.00 UFV; y **9.913 UFV por la calificación del ilícito tributario.**

Empero, se colige que el contribuyente Súper Abasto Sur Ltda. SAS, en observancia de las normas tributarias presentó descargos mediante escrito de 10 de mayo de 2012 (fs. 283 a 286 del Anexo), haciendo conocer que el 8 de mayo del mismo año, procedió al pago total de la deuda tributaria por IVA de Bs. 24.922 correspondiente al tributo omitido, Mantenimiento de Valor e Intereses en Boletas de Pago F-1000 con números de orden 1036265954, 103665964, 1036265968, 1036265980, 1036265984, 103626596, 1036266010, 1036266030, 1036268830 con relación a los periodos fiscales febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008; y además comunica que el 9 de mayo de 2012, efectuó el pago de la sanción por omisión de pago en Boleta F-1000 con número de Orden 1036268830 por Bs. 3.474 (fs. 289 a 306 del Anexo administrativo), dichos pagos fueron efectuados **antes de la emisión con la Resolución Determinativa 17-000156-12 de 11 de julio de 2012 y su notificación realizada el 13 de julio de 2012.**

Además, debe considerarse que todos los pagos señalados precedentemente, fueron reconocidos por la Administración Tributaria en el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCH/DF/IC/VI/INF/304/2012 de 18 de abril de 2012 (fs. 310 a 318 del Anexo), considerados en dicha Resolución Determinativa, lo cual permite concluir que el sujeto pasivo aceptó y conformó los reparos establecidos en la Vista de Cargo; es decir, se amortizó la deuda tributaria correspondiente al tributo omitido e intereses; aspecto ignorado por la parte actora, que erróneamente compensó dicho pago a supuestos incumplimientos a deberes formales de Registro en Libro de Compras IVA de los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, adeudados en las Acta Contravencionales Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 38595, 38596, 38597, 38598, 38599, 38600, 41437, 41438 y 41439 que no formaban parte de la deuda tributaria. Por lo que, el pago voluntario realizado por el contribuyente por concepto de la sanción de 1.993 UFV no fue imputado a la sanción por omisión de pago, estableciéndose consecuentemente en la Resolución Determinativa una deuda tributaria de UFV 11.517 relativos a las Actas **y una sanción de Omisión de Pago al 100% del tributo omitido IVA por UFV 9.913**, no correspondiendo esta última, al compensarse erróneamente el pago

efectuado el 9 de mayo de 2012 al pago a las multas por el incumplimiento a los deberes formales establecidos en las Actas Contravencionales, ya que la Administración Tributaria no observó el art. 54 de la Ley 2492, que señala: “ **I. Cuando la deuda sea por varios tributos y por distintos periodos, el pago se imputará a la deuda elegida por el deudor**”, lo que da lugar, que el ente fiscalizador, vulneró dicha norma legal, al no considerar el pago efectuado de Bs. 3.474 mediante Boleta de Pago F-1000 con numero de Orden 1036268830 como pago de la sanción por omisión de pago.

Ahora bien, la parte demandante en su demanda de fs. 14 a 17 vuelta de obrados, impetra que si bien el contribuyente efectuó un pago parcial, el mismo debe ser considerado como un pago a cuenta de la deuda, pero no así para otorgar al contribuyente el beneficio de la reducción de la sanción establecida en el art. 156 de la Ley 2492, puesto que el sujeto pasivo no hubiese efectuado el pago total de la deuda. Sin embargo, la Administración Tributaria desconoce lo previsto por el art. 47 del CTB, que establece que la deuda tributaria 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. En consecuencia, conforme el marco normativo señalado, permite concluir que en la litis, el contribuyente canceló el total de la deuda tributaria, Mantenimiento de Valor e intereses, máxime si se toma en cuenta lo previsto en su segundo párrafo de dicha norma legal, que “**Las multas formaran 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**”, de esta disposición legal, se colige que la multa por omisión de pago recién forma parte de la deuda tributaria una vez emitida la Resolución Determinativa o Sancionatoria, aspecto que conlleva a observar lo previsto por el art. 21 inc. c) del DS 27310, que dispone: “**(PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS)**. El procedimiento administrativo para sancionar contravenciones tributarias podrá realizarse: **c) De forma simultánea, cuando el sumario contravencional se subsume en el procedimiento de determinación, siendo éste el que establece la comisión o no de una contravención tributaria**”. Consecuentemente, al haberse efectuado el pago total de la deuda establecida en la Vista de cargo, corresponde la aplicación imperativa del art. 156 del CTB, por lo que, es correcta el criterio vertido por la Administración Tributaria, en el sentido de que el hecho de pretender sujetar el beneficio de la reducción de la sanción por omisión de pago, al pago total de multas por los incumplimientos determinados en las 9 Actas Contravencionales Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación vulnera el principio de presunción de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 317/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

inocencia previsto en el art. 117 -I de la norma Constitucional al carecer de la calidad de cosa juzgada. Este criterio emitido por la autoridad demandada, se funda en que la Administración Tributaria erróneamente incluyó dichas multas en la Vista de Cargo de 17 de abril de 2012, por lo que, la unificación efectuada tanto del procedimiento determinativo como sancionatorio es incorrecta por vulnerar la normativa supra señalada, más aún, si no se observó que dicho procedimiento concluyó con la emisión de la respectiva Resolución Determinativa y en previsión del art. 8 del DS 27310, dicho acto administrativo impone las sanciones por la omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, los cuales recién ingresan a formar parte de la deuda tributaria, por lo que, es correcta la determinación asumida en fase recursiva de dejar sin efecto la sanción por omisión de pago de 9.913 UFV establecida en la Resolución Determinativa N° 117-00156-12 de 11 de julio de 2012 por aplicación imperativa del art. 156 de la Ley 2492, 8 del DS 27310 y 12-IV del DS 27874 que modificó el inc. a) del art. 38 del Reglamento a la Ley 2492.

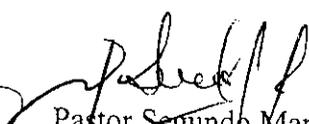
CONCLUSIONES.

Consecuentemente del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en 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.

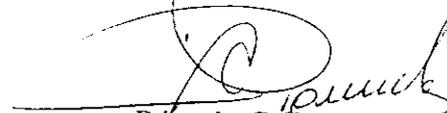
POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 17, interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0234/2013 de 19 de febrero de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

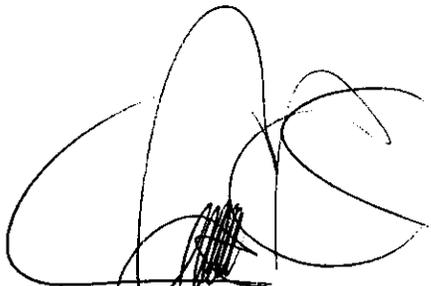
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

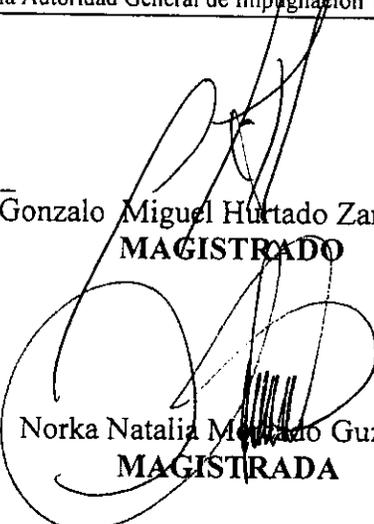
Regístrese, notifíquese y archívese.

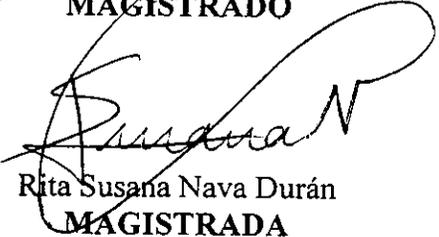

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

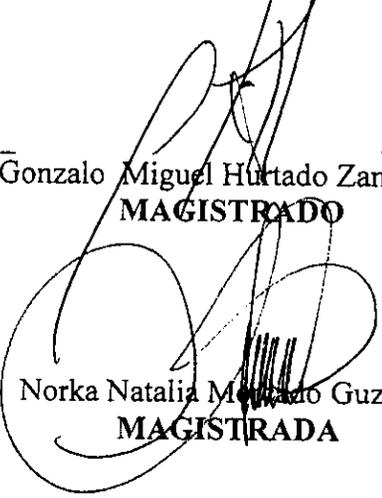

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

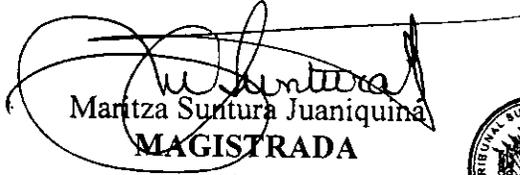

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

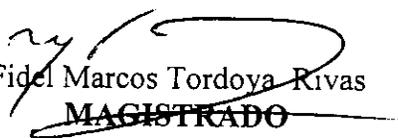

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

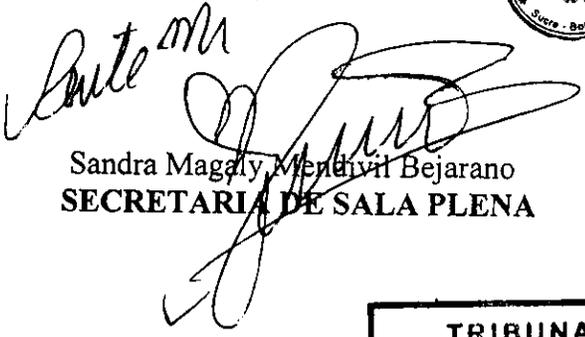

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

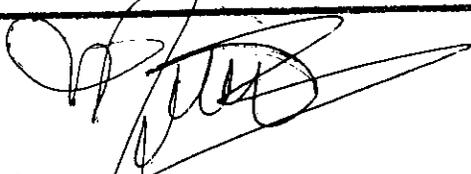

Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA




Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: ...2016.....</p> <p>SENTENCIA N° ...325... FECHA 13 de julio...</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1.201.6.....</p> <p><u>Conforme</u> VOTO DISIDENTE:</p>


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