TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA

EXPEDIENTE Nº 283/2008

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 15:10 del día Lunes seis de Julio de 2015, notifiqué a:

Rafael Vingara Sandoval por Autoridad General de Impugnación Tributaria

Con ~~Providencia de fecha~~ Sentencia Nº 349/2014

Mediante Cedula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO:
Patricia Machaca López
6714161 pt.

CERTIFICO:
Abog. Milton Flores Baltazar
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 349/2014.
FECHA: Sucre, 16 de diciembre de 2014.
EXPEDIENTE N°: 283/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz COTEL LTDA. contra la Superintendencia Tributaria General.
MAGISTRADO RELATOR: **Rómulo Calle Mamani.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 62 a 65, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0115/2008 de 11 de febrero, que resuelve confirmar la Resolución STR-LPZ/RA 0583/2007 de 23 de noviembre, interpuesta por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz (COTEL Ltda.), y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 168/2007 de 29 de mayo; la respuesta de fs. 96 a 98 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que Gonzalo Nilo Angles Riveros en calidad de Gerente General de COTEL Ltda., dentro el plazo previsto en el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (C.P.C.), por memorial de fs. 62 a 65 se apersona fundamenta su demanda en lo siguiente:

Acusa la inexistencia de deuda tributaria, ya que el procedimiento de Determinación de oficio establecida por la normativa, dispone que cuando el contribuyente ha pagado los reparos establecidos en la Vista de Cargo, la Resolución Determinativa debió declarar la inexistencia de tributo omitido, pero la Resolución Determinativa en su primera parte incurre en el error formal al determinar la existencia de tributo omitido y accesorios por la suma de Bs. 1.201.981, contrariando con el cuarto punto de la parte resolutiva de la propia Resolución Determinativa, así como los antecedentes del proceso de determinación. Antes que se emita la resolución referida COTEL Ltda. ya había pagado la totalidad del saldo no descargado, la Resolución Determinativa en el punto tercero expresa que el contribuyente pagó el 100% del tributo omitido actualizado más los intereses y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Que el art. 165 del CTb establece que la multa por omisión de pago se calcula en base al "monto de la deuda tributaria", y el art. 42 de su reglamento indica que la multa por omisión de pago será calculada "en base al tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en UFV", no obstante a lo señalado la Administración Tributaria pretende realizar un cobro indebido que resulta de la liquidación de la omisión de pago totalmente diferente al cuadro de cálculo de la deuda tributaria del tributo omitido más accesorios, correspondiendo calcular la sanción por omisión de pago, en base al monto de la deuda tributaria según la

liquidación establecida en la Resolución Determinativa de Bs. 1.204.302, y como tributo omitido UFV 557.758.

La sanción determinada fue calculada de manera incorrecta, tomando en cuenta para el cálculo, el tributo omitido determinado en la fiscalización y el tributo cancelado fuera de término, como estableció la Resolución de Recurso de Alzada, y no así el monto del tributo omitido de la deuda tributaria establecido en la Resolución Determinativa, y que la normativa vigente no establece que para el cálculo de la sanción por omisión de pago se debe tomar en cuenta el tributo omitido y el tributo cancelado fuera de término, como lo realiza la administración, porque de esta forma se estaría generando una doble sanción para el contribuyente, por omisión de pago y la otra por el retraso en el pago, y al haber realizado el pago correspondiente al tributo omitido, accesorios, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales, después de la notificación con la Vista de Cargo y antes de la emisión de la Resolución Determinativa correspondía la aplicación de la reducción del 80% en la sanción por omisión de pago.

Concluye indicando que es arbitrario que la Administración Tributaria establezca una base de cálculo actualizada de bs. 5084.108, para el cálculo de la sanción por omisión de pago, ya que al momento de determinar la deuda tributaria se estableció un monto de Bs. 1.204.302, el cual fue cancelado por el contribuyente, por lo que corresponde determinar la sanción por omisión de pago en base a este monto señalado como deuda tributaria en la Resolución Determinativa.

Por lo que solicita se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0115/2008 de 11 de febrero, y se disponga la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa N° 168/07 de 29 de mayo de 2007.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 20 de mayo de 2008 (fs. 68), es corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente el Superintendente Tributario General Interino, quien se apersona el 12 de diciembre de 2008, solicitando se declare la perención de instancia, la que fue rechazada por Auto Supremo N° 087/2009 de 10 de marzo de 2009, y por memorial de fs. 96 a 98, responde a la demanda, que se resume en lo siguiente:

Que la Resolución Jerárquica STG-RJ/0115/2008, está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico - jurídico, que el art. 104. VI de la Ley 2492, establece *"Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o labrado acta de infracción contra el fiscalizado, no habrá lugar a la emisión de la Vista de Cargo..."*, de modo claro establece que solo en el caso de no existir reparos a momento de fiscalizar se debe emitir la Resolución Determinativa declarando la inexistencia de la deuda tributaria, argumento que no tiene sustento material y jurídico.

Indica que se creó una base de cálculo mayor a la establecida en la Vista de Cargo, es en este sentido que corresponde la emisión de la sanción del 100 % del Tributo omitido, multa que va con la reducción por pago en un

80 % cuyo importe es de UFV´s 831.443, por haberse cancelado antes de la emisión de la Resolución Determinativa, quedando pendiente el pago de la multa previo su determinación.
En este sentido, solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0115/2008 de 11 de febrero.

Luego consta en obrados, que la entidad demandante presentó la réplica que cursa a fs. 108 a 110, ratificando el contenido de la demanda; mientras que la entidad Estatal demandada la dúplica, que cursa a fs. 116 a 118, que reitera los fundamentos de la defensa; finalmente, por proveído de fs. 120, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución en única instancia es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (C.P.C.), 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 la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsa de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que el 19 de octubre de 2005 (fs. 5 del anexo), se notificó a COTEL Ltda. con el Inicio de Fiscalización N° 00050FE0101, por el incumplimiento del pago de los impuestos IVA, IT, IUE, IUE-BE del periodo de enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004.

A fs. 547 del anexo, se encuentra la notificación de fecha 15 de diciembre de 2006, con la Vista de Cargo GGLP-DF-VC-180/2006 de 14 de diciembre, en la que determina una deuda por el incumplimiento de los impuestos relativos al IVA, IT, IUE, IUE-BE que ascienden a la suma de UFV´s 2.739.966 por el tributo omitido y la sanción preliminar del 100% del mismo.

A fs. 715 a 742, se encuentran las boletas de pago mediante Formularios N° 1000 por la cancelación total del tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses en un total de Bs. 1.204.302, más la multa por incumplimiento a deberes formales.

A fs. 166 al 173, se encuentra el recurso de alzada tramitado y resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz en la Resolución STR-

LPZ/RA 0583/2007 de 23 de noviembre, que confirma la Resolución Determinativa 168/2007 de 29 de mayo, que atribuye a COTEL Ltda. una obligación impositiva de Bs. 1.201.981.- tributo omitido y accesorios, de los impuestos IVA, IT, IUE-BE (F-54) e IUE (F-80) correspondientes a los periodos de enero a junio de 2004, más una reducción de la sanción en el 80 %.

A fs. 217 al 230, se encuentra el recurso jerárquico tramitado y resuelto por la Superintendencia Tributaria General en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0115/2008 de 11 de febrero, que resuelve confirmar la Resolución STR-LPZ/RA 0583/2007 de 23 de noviembre, acto que ahora motiva la presente demanda, la cual pasamos a analizar y resolver.
De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el ***objeto de la presente controversia*** se circunscribe a dos hechos puntuales:

a) Si correspondía o no declarar la inexistencia de la deuda tributaria COTEL Ltda., y
b) Si la base de cálculo para la determinación de la multa por omisión de pago fue la correcta o no.

Establecidas las controversias, de acuerdo a los datos procesales y los argumentos de la demanda como de la defensa, pasamos a analizar el fondo de la causa para su correspondiente resolución, indicamos lo siguiente:

a).- El art. 104. VI de la Ley N° 2492 indica: *"Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o labrado acta de infracción contra el fiscalizado, no habrá lugar a la emisión de Vista de Cargo, debiéndose en este caso dictar una Resolución Determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria".*
Así también el art. 3 de la RND N° 10-005-13 de 01 de marzo, establece:
(Actos Administrativos de los Departamentos de Fiscalización y Jurídica).
"Las actuaciones que realicen las áreas de fiscalización y jurídica dentro del proceso de determinación, se regirán de acuerdo a los siguientes casos":
Caso 1 (Pago Total o sin Deuda) *"En toda Fiscalización Total, Parcial, Verificación Externa e Interna, que no determine adeudo o que determine deuda tributaria y ésta sea pagada totalmente incluida la sanción por la conducta (20% del tributo omitido), antes de la emisión de la Vista de Cargo, el área de Fiscalización elaborará el Informe de Actuación y procederá a la emisión de la Resolución Determinativa que declare extinguida la deuda tributaria o su inexistencia, hasta los 30 días siguientes a la verificación del pago efectuado por el sujeto pasivo".*

En el caso de autos, de antecedentes se evidencia que el sujeto pasivo COTEL Ltda. según la Vista de Cargo GGLP-DF-VC-180/06, que cursa a fs. 547 de anexos, de 15 de diciembre de 2006, establece la sanción proveniente de la deuda tributaria por el incumplimiento de los impuestos relativos al IVA, IT, IUE, IUE-BE, y de acuerdo a las boletas de pago (Formularios N° 1000, fs. 715 a 742 de anexos) conformo los reparos y pago de dicha deuda, pero no en su totalidad, ya que según Resolución

Determinativa N° 168/2007 de 29 de mayo, la Administración Tributaria detectó que el contribuyente aún tenía pendiente de pago la suma de UFV 831.443 equivalentes a Bs. 1.016.822 por concepto de la sanción, lo cual descartó la posibilidad de la declaración de inexistencia de la deuda tributaria; y según el art. 104. VI de la Ley 2492 esta situación solo se da cuando el contribuyente hubiera pagado la totalidad del tributo omitido, incluyendo las sanciones, multas y todos reparos establecidos por la materia, por lo que el argumento vertido por el recurrente no es evidente, ya que al existir una sanción pendiente de pago persiste la deuda ante la Administración Tributaria.

b).- Respecto a la segunda controversia, según el art. 95 de la Ley N° 2492, establece: (Control, Verificación, Fiscalización e Investigación). *"I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.* y *II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código".*

Así también para establecer los componentes de la deuda tributaria el art. 47 de la Ley N° 2492, indica: (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda *"Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta 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), de acuerdo a lo siguiente"*: DT = TO x (1 + r/360)n +M.

Por su parte el art. 8 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004 dispone: **(DETERMINACION Y COMPOSICION 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".

En el caso presente, en aplicación de las normas precedentemente transcritas, la Administración Tributaria después de la fiscalización realizada a COTEL Ltda., emitió la Resolución Determinativa 168/2007, en la que estableció la deuda tributaria de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004, por los impuesto IVA, IT, IUE y IUE-E, tomando en cuenta que el tributo omitido de los periodos antes mencionados se canceló antes de la emisión de la Resolución Determinativa, a este efecto se debe aplicar la reducción del 80%. Según el art. 156. I de la Ley N° 2492, para la cancelación de la multa pendiente de pago, la cual no habría sido tomada en cuenta ni cancelada por el sujeto pasivo, siendo que para la determinación de esta multa la Administración

Tributaria utilizó una base de cálculo contemplando la base de cálculo determinado en la Vista de Cargo con el incremento de la sobrevaluación del cálculo por la depreciación de activos fijos de la gestión 2004, que no se había tomado en cuenta inicialmente, lo que ameritó el incremento en la base de cálculo para la determinación de la sanción, manteniéndose la reducción del 80% por el pago realizado antes de la emisión de la Resolución Sancionatoria, regularización de la base de cálculo de la sanción que no se puede considerar una doble sanción, ya que esta sobrevaluación de los activos fijos también incluidos en la base de cálculo, al ser parte de los periodos fiscalizados, no se puede dejar de tomar en cuenta, hecho que no puede ser considerado como una doble sanción como erróneamente entiende COTEL Ltda.

Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la ex Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no entró en contradicción, ni infringió ninguna norma legal, menos vulneró derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas; y el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0115/2008 de 11 de febrero, en su argumentación técnica-jurídica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10. I de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 62 a 65 interpuesta por COTEL Ltda., en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0115/2008 de 11 de febrero, emitida por la Superintendencia Tributaria General, actualmente 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.

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: 2014
SENTENCIA Nº 349 FECHA 16 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2014
Conforme.-
VOTO DISIDENTE: .....

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