

20



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

22-08-17
3:18**SALA PLENA**

SENTENCIA: 392/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 318/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 49 interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes regional Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014, de 20 de enero (fs. 29 a 41), el memorial de contestación de fs. 72 a 76, la réplica de fs. 101 a 104, la dúplica de fs. 129 a 130, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa N° 03-0083-14 de 12 de febrero (fs. 42), se apersonó por memorial de fs. 43 a 49, manifestando que al amparo de lo establecido por el art. 10 de la Ley N° 212 y los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria por disposición del numeral 2 del art. 74 de la Ley N° 2492 y en mérito a la Sentencia Constitucional N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2013 de 20 de enero.

Expresa que en fecha 29 de agosto de 2011, el contribuyente presentó Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondientes al Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos enero/2008 y mayo/2008, declarando para estos periodos, el impuesto a pagar de Bs. 22.563 y de Bs 12.287, con depósitos de pagos en importe cero bolivianos.

El 30 de julio de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula con los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, otorgándole el plazo de 3 días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas. En la misma fecha el contribuyente realizó pago a los tributos, omitiendo la actualización e intereses. En fecha 27 de noviembre de 2012, realizó pagos de las multas por incumplimiento a deberes formales, generadas por incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa.

El 30 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó al contribuyente con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-

03519-12, 25-03523-12, en los cuales se estableció que al haber realizado el contribuyente, el pago total de la deuda tributaria determinada, después de haber sido notificado con los proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, adecuó su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago prevista en los art. 165 de la Ley N° 2492 y 42 del DS. 27310, con la reducción en el 80%, otorgándole el plazo de 20 días para la presentación de descargos o en su caso efectúe los pagos.

Prosiguiendo con el trámite, en fecha 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, ambas de 26 de diciembre, que resolvieron sancionar al contribuyente MACRO FIDALGA LTDA, al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria autodeterminada, después de haber sido notificado con los Proveídos de Ejecución Tributaria (PIET's), adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista por los arts. 165 del Código Tributario y 42 del DS 27310.

Al respecto, el contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0774/2013, que confirmó las resoluciones sancionatorias impugnadas, lo que motivó al contribuyente a deducir recurso jerárquico, que a decir del demandante, de manera contradictoria fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, revocando parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la determinación de la sanción por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Haciendo una transcripción textual de acápite IV.4.3 Sobre la Base imponible de la sanción y reducción de sanciones, y citando los arts. 94.II, 108, numeral 6 del Código Tributario Boliviano y art. 4 del DS 27874, refiere que el art. 27 del DS 27310, establece que cuando se presente una rectificatoria a favor del fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales y si la rectificatoria fuera presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley, como ocurre en el caso presente. Asimismo remarca que el art. 47 del Código Tributario 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 que está constituida por tributo omitido.

Por otro lado, refiriéndose al art. 13.I, inc. a) de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, manifiesta que toda la normativa que señala el procedimiento atinente al presente trámite llevado a cabo por la Administración Tributaria, fue desconocida por la AGIT, aspecto que le causa perjuicio, toda vez que de la revisión de antecedentes administrativos se puede observar que el contribuyente presentó Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los periodos enero y mayo de 2008, mediante las que se autodeterminó un saldo no pagado a favor del fisco, constituyéndose



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

dichas declaraciones, en títulos de ejecución tributaria, conforme lo establece el art. 108, numeral 6, del Código Tributario; aclarando que las declaraciones juradas que dieron origen a la Ejecución Tributaria, se constituyen en segundas rectificatorias de otras presentadas con anterioridad que fueron realizadas en dos oportunidades y dos años posteriores con relación a la declaración jurada original, siendo el contribuyente responsable por el incumplimiento de deberes formales por las rectificatorias realizadas, y tomando en cuenta que el contribuyente a través de las mencionadas declaraciones juradas, incrementó el saldo a favor del fisco, de conformidad al art. 27.I del DS. 27310, los impuestos determinados y no declarados en término, originan la multa de aplicación directa por incumplimiento a los deberes formales establecida en el párrafo II del art. 162 del código Tributario y en el subnumeral 2.2 del Anexo de la RND10-00037-07, por cada declaración jurada rectificatoria, que asciende a 400 UFV's, que de acuerdo al art. 47 del CTB y 8 del DS 27310, constituyen parte de la deuda tributaria, normativa que a criterio suyo, también fue desconocida por la AGIT.

Por otra parte explica que si bien es cierto que existe una diferencia entre el monto determinado por el sujeto pasivo y el monto consignado en los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET's), también es cierto que existe un saldo a favor del fisco no pagado como concepto de impuestos y periodos cuestionados, que generaron la emisión y posterior notificación de los PIET's, aspecto que tampoco fue considerado por la AGIT, realizando de manera equívoca un análisis de lo establecido en el art. 108, numeral 6 de la Ley N° 2492 al establecer que el saldo deudor se entiende que es la parte del monto declarado por el sujeto pasivo no pagado y no así a la multa por incumplimiento de deberes formales que en este caso emerge de las rectificaciones que incrementan el saldo a favor del fisco que forman parte de la deuda tributaria y no así del impuesto determinado declarado.

Sin embargo, la AGIT no tomó en cuenta lo señalado por los arts. 47 y 94 del CTB y 8 y 27 del DS 27310, tampoco el art. 13, inc. a) de la RND 10-00037-07, que establece que las multas forman parte de la deuda tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración Tributaria, especialmente, si se toma en cuenta las rectificatorias realizadas por el contribuyente.

Refiere que conforme se muestra en el cuadro que expone, la base del cálculo utilizada por la Administración Tributaria al momento de iniciar el sumario contravencional e imponer la sanción por omisión de pago, se encuentra sustentada correctamente sobre el saldo a favor del fisco autodeterminado en las declaraciones juradas y adeudado por el contribuyente que corresponde al Tributo Omitido expresado en UFV's a la fecha del vencimiento, conforme lo establece el art. 165 de la Ley N° 2492, con la reducción de sanciones establecida en el párrafo I, numeral 1 del art. 156 de la misma norma, por lo que reitera, no existe vicio en el proceso sancionador.

En resumen señala que el sujeto pasivo presentó Declaraciones Juradas de Form. 200, con Número de Orden 7930910733 y 7931105998 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), de los periodos

3

enero/2008 y mayo/2008, declarando para estos periodos, saldo definitivo a favor del fisco, registrando en la casilla k, "impuesto a pagar en efectivo" el importe "cero", emergente de ello, el 30 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó los proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, de acuerdo al numeral 6) del art. 108 del Código Tributario, otorgándole 3 días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas correspondientes. Posteriormente, el contribuyente realizó pagos el 30 de julio de 2012, referente solo al Tributo Omitido Actualizado; y recién el 27 de noviembre de 2012, después de la actuación de la Administración Tributaria, el contribuyente canceló Multas por Incumplimiento a los Deberes Formales por el Incremento del Impuesto determinado en la declaración jurada rectificadora, razón por la que una vez cancelado la totalidad del adeudo tributario omitido, se emitieron los Autos de Conclusión; ante lo cual, la Administración Tributaria el 30 de noviembre de 2012, notificó al contribuyente, con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, que dieron origen a las Resoluciones Sancionatorias, las que determinaron que la empresa contribuyente adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, imponiendo una sanción con reducción del 80% del tributo omitido, conforme lo dispuesto por el art. 156 del CTB; sin embargo, el contribuyente debió realizar el pago total de la deuda tributaria, antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, entendida esta como está establecida en los arts. 47 del CTB y 8 del DS 27310.

Empero la Autoridad General de Impugnación Tributaria, basó todo su argumento para revocar las Resoluciones Sancionatorias haciendo una forzada interpretación del art. 108, numeral 6) del Código Tributario, en contraposición de lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma norma, toda vez que el primero hace referencia a la composición de la deuda tributaria en la que se detalla como componente de la deuda tributaria, la multa, en este caso la multa por la rectificatoria realizada por el contribuyente; y el segundo de forma puntual establece la sanción que conlleva la omisión de pago y señala una multa del 100% del monto calculado de la deuda tributaria; ratificando que si bien es cierto que el contribuyente el 30 de julio de 2012, realizó el pago del tributo omitido y los intereses antes de la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, hasta la fecha, incrementó el saldo a favor del fisco en dos oportunidades, generando dos multas por Incumplimiento a los Deberes Formales generadas por el Incremento del Impuesto Determinado en la Declaración Jurada Rectificatoria; en fecha 27 de noviembre de 2012 realizó el pago de una multa, empero fue realizada en fecha posterior a la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, y hasta la fecha, no pagó la multa restante.

Luego de hacer referencia a lo dispuesto en los arts. 8, 9, 70, 148, 160 y 162.I de la Ley N° 2492 y los arts. 8, 9 y 40 del DS 27310; señala que en el caso presente, el contribuyente no pagó la totalidad de la deuda tributaria originada por Incremento de Impuesto Determinado en la Declaración Jurada Rectificativa antes de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, por lo que no resulta aplicable el beneficio del arrepentimiento eficaz establecido en el art. 157 de la Ley N° 2492.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 24 de septiembre y en consecuencia, declare firmes y subsistentes la Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, ambas de fecha 26 de diciembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fojas 51 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, la citación de la empresa Macro Fidalga LTDA., en la persona de su representante legal, disponiendo se libre provisión citatoria, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 25 de junio de 2014 como consta a fs. 66, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 67 y recibida según cargo de fojas 67 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 68, su arrimo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 72 a 76, fue providenciado a fs. 77, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 70), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe precisar lo siguiente:

Respecto a los vicios de nulidad denunciados, señala que conforme a la compulsas de antecedentes, se evidenció que el sujeto pasivo, presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos enero y mayo de 2008, mismos que rectificó en diferentes ocasiones; por lo que, al señalar el recurrente, que la controversia radica en establecer si el no pago de la multa se constituye en sanción y sobre qué base imponible se debe sancionar, corresponde verificar en cada uno de los procesos sancionadores impugnados, si se suscitó multas por incumplimiento a deberes formales y en qué momentos fueron pagadas si fuera el caso, a

efectos de establecer si correspondía la aplicación de algún beneficio previsto por ley y si la base del cálculo de la sanción por omisión de pago, fue correctamente determinada.

De acuerdo a los cuadros que expone, señala que el sujeto pasivo habría rectificado las Declaraciones Juradas de origen por IVA, enero y mayo de 2008, en diferentes ocasiones, incrementando sus ventas y servicios facturados y estableciendo saldo a favor del fisco y finalmente en las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, presentadas el 29 de agosto de 2011, en la casilla (Cod. 996) establece el Saldo Definitivo a favor del Fisco de Bs. 23.563 y Bs 12287, respectivamente, no obstante, en la casilla (Cod. 576), Impuesto a Pagar en Efectivo, se registra importe "Cero".

Al respecto, señala que las rectificaciones efectuadas que establecen saldo a favor del fisco, dan lugar a la imposición de una sanción de forma directa por incumplimiento a deberes formales, que forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a lo previsto en los arts. 47 de la Ley 2492, 8 y 27.I del DS 27310 y 13.I inc. a) y 24, numeral 1 de la RND N° 10-0037-07, que establece que la deuda tributaria está conformada por el tributo omitido e intereses y que las sanciones por incumplimiento de deberes formales que son de aplicación directa, forman parte de la deuda tributaria, al día siguiente de cometida la contravención.

Que, en el caso presente, habiendo el sujeto pasivo incrementado el saldo a favor del fisco a través de la presentación de declaraciones juradas rectificativas, para el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, la deuda tributaria se encuentra conformada por el tributo omitido, intereses y multas por incumplimiento de deberes formales, y a fin de establecer si corresponde el arrepentimiento eficaz o la reducción de sanciones, se debe verificar el momento en que la deuda tributaria fue pagada totalmente o si existe saldo o no pagado. En cuyo entendido se evidencia que el sujeto pasivo mediante boletas de pago presentadas el 30 de julio de 2012 a hrs. 9:41 y 9:36, efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas presentadas el 29 de agosto de 2011; es decir los montos de Bs 23.563 y Bs 12.287, además del mantenimiento de valor e intereses moratorios, empero los pagos no incluyen la multa por incumplimiento de deberes formales generado de forma directa para cada periodo, por el incremento del impuesto determinado en las Declaraciones Juradas Rectificadoras, concepto que se advierte, que recién fue pagado el 27 de noviembre de 2012.

Respecto a los pagos de multas por incumplimiento de deberes formales, manifiesta que la Administración Tributaria no las consideró a momento de establecer la sanción por omisión de pago, no obstante de cursar en antecedentes administrativos, la Boleta de Pago con N° de Orden 7937745167, correspondiente al IVA del periodo mayo de 2008; en cuanto al IVA del periodo enero de 2008, si bien no cursa en antecedentes administrativos, la boleta de pago extrañada, fue presentada por el sujeto pasivo durante el presente proceso, de cuya revisión se observó que consigna el N° de Orden del Documento de Pago 7934488466, cuando lo correcto era 7934488467, sin embargo al no haber objetado su validez por la Administración Tributaria, y toda vez que en el memorial de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

contestación al recurso de alzada, expresa que las multas por incumplimiento de deberes formales por el IVA de los periodos de enero y mayo de 2008, fueron pagadas en forma posterior a la notificación de las PIET's (30 de julio de 2012), se presume que el sujeto pasivo cumplió con el pago de las multas el 27 de noviembre de 2012 de acuerdo a las boletas referidas, en aplicación del art. 69 de la Ley N° 2492, siendo obligación del ente fiscal, orientar al contribuyente a efectuar la corrección de datos, sin que ello implique desconocer el pago efectuado.

Por otro lado señala que la deuda tributaria no fue pagada en su integridad el 30 de julio de 2012 como refiere el sujeto pasivo, toda vez que en tal fecha, el pago no incluía la multa por incumplimiento de deberes formales, que conforme el art. 8 del DS 27310, formaba parte de la deuda tributaria a partir del día siguiente de su comisión, es decir, al día siguiente de la presentación de las rectificatorias presentadas el 29 de agosto de 20, multas que fueron pagadas de forma posterior a la notificación de los PIET's señalados en virtud de las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, el 30 de julio de 2012 a horas 15:00 y 15:04, respectivamente.

La Administración Tributaria, el 30 de noviembre de 2012, notificó los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03523-12 y 25-03519-12, por Omisión de Pago por IVA de los periodos enero y mayo de 2008, sobre el tributo omitido declarado por el contribuyente de Bs. 23.563 y Bs 12.287, aplicando la base de cálculo para la sanción establecida en el numeral 2 del artículo 23 de la RND N° 10-0037-07, que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, sin embargo, no se consideró que la totalidad de la deuda tributaria había sido pagada el 27 de noviembre de 2012, antes del inicio del Sumario Contravencional y por ende, antes de la notificación de las resoluciones sancionatorias, por lo que correspondía que se aplique la reducción de sanciones del 80% del tributo omitido de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 1 del art. 156 de la Ley 2492, concordante con el inciso a), parágrafo I del art. 13 de la RND N° 10-0037-07, siendo lo correcto la determinación del 20% sobre el saldo deudor, es decir, sobre el monto establecido en las Declaraciones Juradas N° de Orden 7934488467 y 7934488484, siendo la sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, de 3.602 y 1.798 UFV's, respectivamente.

Finalmente, cita las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0621/2012, AGIT-RJ/0836/2013, AGIT-RJ/1317/2013 y AGIT-RJ/0044/2010, como línea doctrinal adoptada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/201 de 20 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 101 a 104, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 105, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 129 a 130, por providencia de 131, se decretó Autos para Sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la empresa Macro Fidalga Ltda., presentó el 29 de agosto de 2011, las Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos enero y mayo de 2008, declarando para estos periodos impuestos a pagar de Bs. 22.563 y Bs. 12.287, respectivamente, con depósitos de pagos en importe de Bs. 0. (fs. 7 del Anexo 3, y fs. 16 del Anexo 4).

El 24 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/12 (fs. 6 del Anexo III, y fs. 58



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

del Anexo IV), que fueron notificados mediante cédula, el 30 de julio de 2012 (fs. 12 del Anexo III, y fs. 12 del Anexo IV), otorgándole el plazo de 3 días para el pago, bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas.

En fecha 7 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 (fs. 24 a 25, Anexo III) y 25-03523-12 (fs. 24 a 25, Anexo IV), que resolvieron iniciar Sumario Contravencional contra el contribuyente Macro Fidalga Ltda., al haberse evidenciado el no pago de la deuda tributaria determinada por él mismo, mediante formulario F-200, con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos enero y mayo de 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago, prevista en el art. 165 de la Ley 2492 y el art. 42 del DS. 27310, sancionándole con el 100% del tributo omitido equivalente a 18.008 y 8.990 UFV's, respectivamente. Actuaciones que fueron notificadas al contribuyente el 30 de noviembre de 2012 (fs. 29, del Anexo III y fs. 29 del Anexo IV).

Luego de los descargos presentados por el sujeto pasivo, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente, con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985 de 26 de diciembre de 2012 (fs. 40 a 43 y 47 del Anexo III y fs. 35 a 38 y 42 del Anexo IV), contra las que el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0774/2013 de 28 de octubre, que confirmó las resoluciones sancionatorias impugnadas; resolución que a su vez fue objeto de impugnación mediante recurso jerárquico, que fue dilucidado mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la determinación por omisión de pago, modificando la sanción establecida en las resoluciones sancionatorias cuestionadas de 18.008 UFV's a 3.602 UFV's y de 8.990 UFV's a 1.798 UFV's, en aplicación de la reducción de sanciones, prevista en el numeral 1 del art. 156 de la Ley N°2492, concordante con el inc. a) parágrafo I del art. 156 de la Ley N° 2492, concordante con el inc. a), parágrafo I del art. 13 de la RND N° 10-0037-07, de conformidad con lo previsto en el inc. a) parágrafo I del art. 212 del CTB.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, al considerar que la Administración Tributaria debió aplicar la reducción de sanciones dispuesta en el art. 156, numeral 1 de la Ley 2492, en concordancia con el art. 13.I, inc. a) de la RND 10-0037-07.

V.1.- Análisis y fundamentación

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo

Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

De la revisión de los antecedentes procesales se evidencia que la empresa MACRO FIDALGA LTDA., rectificó las Declaraciones Juradas de Origen por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, en varias oportunidades, incrementando sus ventas y servicios, con saldo a favor del fisco. En fecha 29 de agosto de 2011 presentó las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, en las que se estableció un saldo definitivo a favor del Fisco de Bs. 23.563 y Bs. 12.287.

Al respecto y de manera previa, es preciso hacer referencia a lo previsto en el art. 27 de la RND N° 10-0037-07, que sobre las rectificatorias a favor del Fisco establece: *“I. Cuando se presente una Rectificatoria a Favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el Parágrafo II del Artículo 162 de la Ley N° 2492. Si la Rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley. II. La diferencia resultante de una Rectificatoria a favor del Fisco, que hubiera sido utilizada indebidamente como crédito, será considerada como tributo omitido. El importe será calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del impuesto al que corresponde la declaración jurada rectificatoria. III. Cuando la Rectificatoria a Favor del Fisco disminuya el saldo a favor del contribuyente y éste no alcance para cubrir el "crédito IVA comprometido" para la devolución de títulos valores, la diferencia se considerará como tributo omitido y será calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del impuesto al que corresponde la declaración jurada rectificatoria”.*

La misma normativa, establece en su art. 8 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 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”*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por otra parte, el art. 162.II de la Ley 2492, prevé: "Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de las declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria..."

Asimismo es importante hacer alusión a lo dispuesto por el art. 47 del mismo cuerpo normativo, que establece que: "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, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) y los intereses..."

Bajo este marco jurídico, queda claro que las rectificaciones efectuadas que establecen saldo a favor del fisco, son pasibles a la imposición de una sanción por incumplimiento a deberes formales, y que forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a la normativa citada precedentemente.

En el caso presente, de la revisión de los antecedentes procesales se evidencia que la empresa MACRO FIDALGA LTDA., rectificó las Declaraciones Juradas de Origen por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, en reiteradas oportunidades, incrementando sus ventas y servicios con saldo a favor del fisco. En fecha 29 de agosto de 2011 presentó las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, en las que se estableció un saldo definitivo a favor del Fisco de Bs. 23.563 y Bs. 12.287.

Por su parte, la Administración Tributaria, emitió los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, correspondientes a la Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, respecto al Impuesto al valor Agregado (IVA), por los montos declarados de Bs. 23.563 y Bs. 12.287, respectivamente, notificadas al contribuyente el 30 de julio de 2012 a horas 15:00.

Ahora bien, de fs. 18 del Anexo III y 32 del Anexo IV, consistentes en comprobantes de pago bancarios, efectuados el 30 de julio de 2012 a horas, 9:41 y 9:36, se evidencia el pago efectuado por la empresa contribuyente, de Bs. 47.220, correspondiente a la Declaración Jurada Rectificatoria N° 7934488467 (periodo enero/2008) y Bs. 22.821, correspondiente a la Declaración Jurada Rectificatoria N° 7934488484 (periodo mayo/2008), montos que incluían el importe de la deuda, mantenimiento de valor e intereses moratorios, de acuerdo a lo detallado en la Boleta de Pago en Efectivo, Formulario 1000, de fs. 18 del Anexo III y 31 del Anexo IV; empero, es evidente que los pagos efectuados, no incluían multa por incumplimiento de deberes formales, generado por el incremento del impuesto determinado en las Declaraciones Juradas Rectificadoras; sin embargo, de acuerdo a la boleta de pago de fs. 33 del Anexo I, y los Formularios 1000 - Boleta de Pago (En efectivo) de fs. 22 y 23 del Anexo I, correspondientes al Número de Orden 7937745130 y 7937745167, se evidencia el Pago de la Multa por Incremento del Impuesto Determinado en la Declaración Jurada Rectificatoria, de los periodos enero y mayo de 2008, pago que se hizo efectivo en fecha 27 de noviembre de 2012.

Empero la Administración Tributaria prosiguió con el proceso sancionatorio, emitiendo los Autos de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12 de 7 de noviembre de 2012, notificados mediante cédula al contribuyente, el 30 de noviembre de 2012, resolviendo iniciar Sumario Contravencional contra el contribuyente MACRO FIDALGA LTDA, por haber evidenciado el no pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, mediante F-200 con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo enero y mayo de 2008, respectivamente, adecuando la conducta del contribuyente a la contravención tributaria de Omisión de Pago prevista en el art. 165 del Código Tributario Boliviano y el art. 42 del Decreto Supremo N° 27310, imponiéndole la sanción del cien por cien (100%) del Tributo Omitido, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, a la fecha del vencimiento (20/02/2008 y 20/6/2008 respectivamente), que calculado en ese momento, equivalía a la suma de UFV's 18.008 del periodo enero/2008 y UFV's 8.990, del periodo mayo /2008, comunicando al contribuyente en el artículo tercero de la parte resolutive, que en virtud a la Reducción de sanciones prevista en el numeral 1 del art. 156 del Código Tributario Boliviano y el art. 13.I, inc. a) de la RND. N° 10-0037-07, si realiza el pago de la Deuda Tributaria Autodeterminada y no pagada, más la multa establecida antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria, podrá acogerse a la reducción del 80% del monto indicado en el artículo primero de la mencionada resolución.

Más allá aún, el ente fiscal emitió las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12 de 26 de diciembre de 2012, correspondientes a los Autos de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, notificados al contribuyente mediante cédula, el 31 de diciembre de 2012, que resolvieron mantener la sanción impuesta al contribuyente en los Autos de Sumario Contravencional citados precedentemente.

Ahora bien, de acuerdo a todo lo expuesto, es evidente que la deuda tributaria no fue pagada íntegramente el 30 de julio de 2012, como se refirió anteriormente, toda vez que el pago efectuado en la fecha referida, solo incluía el pago por el importe de la deuda, el mantenimiento de valor y los intereses moratorios, mas no así la multa por incumplimiento de deberes formales generada por la rectificación del incremento del impuesto a favor del fisco, que como se estableció al citar el art. 8 del DS 27310, forma parte de la deuda tributaria a partir del día siguiente de su comisión. Por otro lado, es también cierto que las multas por incumplimiento de deberes formales, que fueron canceladas el 27 de noviembre de 2012, fueron honradas de forma posterior a la notificación con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, el 30 de julio de 2012, pero antes de la notificación con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, que fueron notificadas el 30 de noviembre de 2012, y mucho antes de la notificación con las Resoluciones Sancionatorias 18-0985-12 y 18-0981-12, el 31 de diciembre de 2012

Empero, de antecedentes se observa que la Administración Tributaria, aplicó la base de cálculo para la sanción establecida en el numeral 2 del art. 23 de la RND N° 10-0037-07, que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, sin



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

considerar que la deuda tributaria fue pagada el 27 de noviembre de 2012, es decir, antes de la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, consiguientemente, antes de la notificación con las Resoluciones Sancionatorias, por lo que resulta aplicable lo dispuesto por el art. 156, numeral 1 de la Ley 2492 que respecto a la reducción de sanciones establece de manera textual: *“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.”*; concordante con el inc. a) del art. 13 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, que prevé en cuanto al régimen de incentivos lo siguiente: *“I. De acuerdo con lo establecido en el artículo 156 del Código Tributario en concordancia con el parágrafo IV del Artículo 12 del DS. N° 27874, la sanción aplicable, disminuirá en función a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, de forma que: a) Si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la Administración Tributaria), del procedimiento sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido y expresado en UFV”*.

Por lo tanto, de acuerdo al marco legal precedente y los antecedentes expuestos, el contribuyente efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 29 de agosto de 2011, el 30 de julio de 2012, horas antes de que la Administración Tributaria notificara al sujeto pasivo con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012 en la misma fecha, y si bien es cierto que dicho pago no constituía el pago total de lo adeudado, pues no incluía la multa por incumplimiento de deberes formales generado de forma directa para los periodos enero y mayo de 2008, por el incremento del impuesto determinado en las Declaraciones Juradas Rectificadoras, dicho concepto fue cancelado, según lo evidenciado, en fecha 27 de noviembre de 2012, cuando aún no había sido notificado con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, mismos que fueron notificados al contribuyente, mediante cédula, recién el 30 de noviembre de 2012, como consta de fs. 29 del Anexo III y 24 del Anexo IV, mucho menos con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, que fueron notificadas el 31 de diciembre de 2012 (fs. 47, Anexo III y 42, Anexo IV); en ese entendido, se cumplen los presupuestos establecidos por el art. 156 numeral 1 de la Ley 2492 y el art. 13.I de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre, citados con anterioridad, por lo que en el caso de autos, corresponde la aplicación de la reducción de sanciones del 80% del tributo omitido, y se efectúe la determinación del 20% sobre el saldo deudor, es decir, sobre el monto establecido en la Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y

7934488484, tal como estableció la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

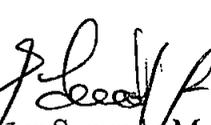
V.2. Conclusiones.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, en resguardo además del derecho al debido proceso; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 49, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

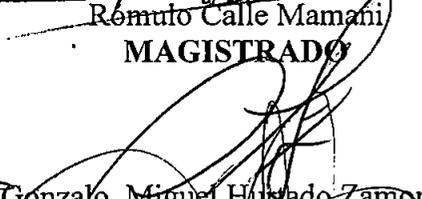
Regístrese, notifíquese y archívese.

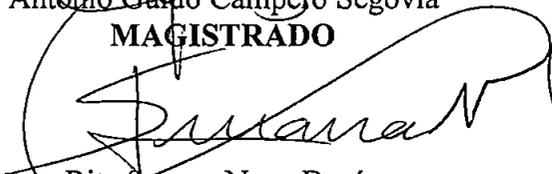

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

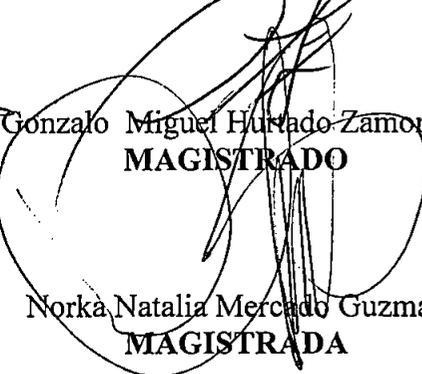

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

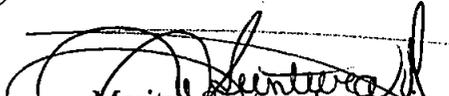

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 318/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Santa cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


Maritza Suntura Juaniqueña
MAGISTRADA




Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

improbada


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: <i>2017</i>	
SENTENCIA N° <i>392</i>	FECHA <i>6 de junio</i>
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° <i>1/2017</i>	
<i>Conforme</i>	
VOTO DISIDENTE:	


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