



SALA PLENA

40

SENTENCIA: 443/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 320/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 29 a36 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0071/2014 emitida el 20 de enero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 86 a 84 vta., réplica de fojas 122 a 125 vta.; dúplica de fs. 129 a 130, apersonamiento y contestación de Macro Fidalga Limitada en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que el 29 de agosto de 2011, el contribuyente presentó nueve declaraciones juradas por el Impuesto a las Transacciones correspondiente a los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, con valor 0 y, que el 30 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula al contribuyente con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) 1404/2012 al 1406/2012; 1408/2012 al 1413/2012, otorgándole el plazo de tres días para el pago correspondiente, habiendo cancelado el 27 de noviembre de 2012, las multas por incumplimiento de deberes formales, generadas por incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa, situación verificable de fs. 196 a 212 de antecedentes administrativos.

Señaló que posteriormente, la Administración Tributaria notificó los Autos Iniciales de Sumario Contravencional 25-03520-12 a 25-03522-12 y 25-03524-12 a 25-03529-12, en los que se establece claramente que al haberse evidenciado que el contribuyente realizó el pago total de la deuda tributaria auto determinada después de haber sido notificado con los PIET, adecuó su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago, prevista en los arts. 165 del CTB y 42 del DS 27310, con la reducción del 50%.

Presentados los descargos correspondientes, fueron emitidos los Autos de Conclusión 25-03998-12, 25-03987-1225-038612, 25-03991-12, 25-03994-12, 25-03990-12 y 25-03989-12, en los que se consideró que a pesar de haberse pagado el tributo omitido actualizado y los intereses antes de la notificación con el PIET, no se había cancelado la multa por



incumplimiento de deberes formales generada por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa, que fue pagado posteriormente.

Finalmente, el 31 de diciembre de 2012, fueron dictadas las Resoluciones Sancionatorias 18-0982-12 a 18-0984-12 y 18-0986-12 a 18-0991-12, con las que se sancionó al contribuyente Macro Fidalga Ltda., que planteó recurso de alzada, instancia que confirmó los actos administrativos de la Administración Tributaria, presentándose recurso jerárquico, cuya resolución de manera contradictoria, anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo el punto IV.4. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada – específicamente el acápite IV.4.3 (Puntos xiv a xviii), apuntó los arts. 94-II, 108-6) del CTB, 4 del DS27874, 27 del DS 27310, 13-I-a) de la RND 10-0037-07 y señaló que el procedimiento cumplido por la Administración Tributaria y la normativa que la AGIT desconoce y vulnera en la resolución jerárquica, muestra que el contribuyente presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA, auto determinando un saldo a favor del Fisco y en dos oportunidades presentó rectificatorias, lo que le generó la multa por incumplimiento a deberes formales, componente ineludible que forma parte de la deuda tributaria, quedando claro que el contribuyente es sujeto a incumplimiento de deberes formales por las rectificatorias realizadas según la normativa señalada.

Efectuando el detalle de las declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente que incrementaron el saldo a favor del Fisco, señaló que de conformidad con lo establecido en el art. 27-I del DS 27310, los impuestos determinados y no declarados en término dieron origen a la multa de aplicación directa por incumplimiento de los deberes formales establecidos en el art. 162-II del CTB y el subnumeral 2.2. del Anexo de la Resolución Normativa de Directorio 10-00037-07, en la suma de 400 UFV por cada declaración jurada rectificatoria, la cual en virtud a lo dispuesto en los arts. 47 del CTB y 8 del DS 27310, forma parte de la deuda tributaria.

Señaló que la resolución jerárquica afirmó que se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, debido a que no estableció de forma correcta la base de cálculo de la sanción de los AISC, puesto que se tomó como base el total del tributo declarado cuando correspondía considerar el tributo declarado no pagado, situación que consideró que conlleva los siguientes dos aspectos:

- a) **No se estableció de forma correcta la base del cálculo de la sanción de los autos iniciales**, argumento sobre el que señaló que la AGIT basó todo su argumento en una forzada interpretación del art. 108-6) del CTB y en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma disposición legal.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 320/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Añadió que el art. 47 del CTB, señala y refiere la composición de la deuda tributaria, detallando que incluye la multa, en este caso por la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente. En ese mismo sentido, el art. 165 señala de forma puntual, que la sanción por la omisión de pago es una multa del 100% del monto calculado de la deuda tributaria, quedando claro que lo alegado por la AGIT, cae por su propio peso.

Apuntó que por otra parte, el art. 68-6) del CTB, reconoce el derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, normativa que fue cumplida porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los Autos Iniciales de Sumario.

- b) **Se ocasionó indefensión al contribuyente.** Fundamento que carece de veracidad porque no es posible argumentar la indefensión del contribuyente si la contravención exigida por la entidad recaudadora surge de la conducta contraventora de omisión de pago por parte del contribuyente emergente de las auto declaraciones juradas rectificatorias que presentó, por lo que surge la interrogante de cómo es posible aquello si la sanción emergió del análisis, revisión y verificación de las mismas declaraciones juradas.

Tampoco es posible pretender y sustentar la anulación dispuesta por la AGIT con un análisis completamente superficial del art. 108-6), si los arts. 47 y 165 del CTB, establecen de manera clara la base de cálculo de la sanción, normativa que no se tomó en cuenta y menos fue valorada a momento de emitir la resolución jerárquica.

- c) **Con referencia a la anulabilidad de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional como las Resoluciones Sancionatorias.**

Citando el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, apuntó que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del DS 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados, no existiendo nulidad específica establecida en una norma expresa. No se ha dejado en indefensión al administrado, puesto que el contribuyente desde un inicio del proceso sancionador hasta su conclusión, conoció el desarrollo del procedimiento, en tal sentido, presentó documentación de descargo y conoció que la contravención surgió del pago posterior del total de la deuda tributaria, adecuando su conducta a la omisión de pago establecida en el art. 165 del CTB.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1819/2013 de 30 de septiembre, y en consecuencia, se confirme totalmente lo dispuesto en la Resolución Determinativa 17-0001852-12 de 28 de noviembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 138 a 144 vta., señalando que no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar que evidenció que el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos febrero-abril; junio a octubre y diciembre/2008, las que rectificó en diferentes ocasiones incrementando sus ventas y servicios facturados y el impuesto determinado; rectificaciones que incrementaron el saldo a favor del Fisco dando lugar a la imposición de una sanción en forma directa por incumplimiento a deberes formales cuyo importe forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a lo previsto en los arts. 47 del CTB, 8 y 27-I del DS 27310 y 131- a) y 24-1) de la RND 10-0037-07, normativa que establece que la deuda tributaria se conforma 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.

Agregó que el sujeto pasivo el mismo día de la notificación de los PIET, con algunas horas de antelación, habría efectuado el pago del impuesto declarado en las indicadas Declaraciones Juradas; empero no pagó las multas directas por incumplimiento de deberes formales que se habrían generado por la rectificación del incremento del saldo a favor del fisco; hecho que determina que no pagó la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de los PIET por lo que no puede beneficiarse con el arrepentimiento eficaz y de esta forma extinguir la sanción por el ilícito tributario (omisión de pago) conforme establece el art. 157 del CTB, siendo correcto el inicio de los procesos sancionadores para la imposición de la sanción por omisión de pago, con base en el tributo omitido declarado en las referidas Declaraciones Juradas.

Aclaró que el art. 108-I-6) del CTB, dispone que la Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determine deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente se constituye en Título de Ejecución Tributaria, debiendo ser notificado a efectos de su ejecución tributaria por el total declarado no pagado o por el saldo de lo declarado que no fue pagado; de lo que se infiere que el "saldo deudor" es la parte del monto declarado por el sujeto pasivo no pagado y no así a la multa por incumplimiento a deberes formales que emerge en este caso, de las rectificaciones que incrementan el saldo a favor del Fisco que forman parte de la deuda tributaria y no del impuesto declarado; por lo que mal entiende el sujeto pasivo que los PIET debieron ser emitidos por el monto de las multas por incumplimiento a deberes formales que no fue pagado conjuntamente con el tributo omitido y actualizaciones; lo que desvirtúa que el monto de la multa pueda ser base del cálculo de la sanción por omisión de pago y que sobre la misma se apique la reducción de sanciones. Estos fundamentos demuestran la total incongruencia de la demandante, siendo que la AGIT, valoró e interpretó correctamente los antecedentes como la normativa aplicable al caso.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 320/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Los argumentos señalados y la normativa, ayudan a una mejor comprensión del caso y lo resuelto por la AGIT, siendo que la resolución de alzada en uno de sus cuadros expone y reconoce que existe un error en los montos consignados en los PIET con relación al monto determinado y consiguiente sanción por omisión de pago, empero, establece que no existe violación alguna cuando dicho hecho daba lugar a que se anule obrados cuando la Administración Tributaria consignó en los PIET un monto diferente al saldo definitivo a favor del Fisco expuesto en las últimas declaraciones juradas rectificatorias; sin embargo, el monto consignado en el PIET no es el consignado en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, por lo que no incide en la validez del proceso sancionador; además, se advierte que el proceso de ejecución tributaria iniciado con los PIET fue concluido en reconocimiento de los pagos efectuados del sujeto pasivo sin que se le hubiese causado ningún perjuicio, tal como se verifica en la emisión de los respectivos Autos de Conclusión.

Continuó señalando, que la Administración Tributaria, el 30 de noviembre de 2012, inició los procesos sancionadores con la notificación de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12, todos de 7 de noviembre de 2012, por Omisión de Pago por el IVA de los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008. En cuanto a la base de cálculo para la sanción, de acuerdo con el art. 23-2) de la RND 10-0037-07 que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, correspondía que en los AISC se consigne el "saldo definitivo a favor del fisco" declarado en las últimas Declaraciones Rectificadoras de Bs. 17.540; Bs. 15.462; Bs. 18.153; Bs. 20.814; Bs.15.995; Bs. 14.397; Bs.14.653; Bs. 12.085 y Bs. 38.421, al ser el tributo declarado pero no pagado en su totalidad hasta antes del PIET; sin embargo, se evidencia que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional citados consignan como "total del tributo declarado" las sumas de Bs. 70.714; Bs.199.429; Bs.53.186; Bs. 93.366; Bs. 79.104; Bs. 90.127; Bs. 155.149; Bs. 51.374 y Bs. 352.735, respectivamente, sin considerar los pagos parciales del tributo declarado.

Lo expuesto, demuestra claramente que la Administración Tributaria vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa debido a que no estableció de forma correcta la base de cálculo de la sanción en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, puesto que toma como base para el cálculo de la sanción el total del tributo declarado cuando correspondía considere el tributo declarado no pagado, desconociendo los pagos efectuados por el sujeto pasivo; en consecuencia, de conformidad con el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), correspondió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta los AISC 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527 -12; 25-03528-12 y 25-03529-12, todos de 7 de noviembre de 2012, inclusive, a fin de que la Administración Tributaria emita nuevos Autos Iniciales de Sumario Contravencional en los que establezca la base de cálculo de la sanción en consideración al saldo deudor del tributo omitido en aplicación del art. 23-2) de la RND 10-0037-07.

Agregó que no es posible que la entidad demandante, ingrese en su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia, tal como ha señalado el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia 0228/2013 de 2 de julio de 2013.

También señaló que los argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso-administrativa es independiente en su argumentación, por lo que el Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa, más aún cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos. Citó como precedente la Sentencia 510/2013 de 27 de noviembre.

En atención a lo ampliamente citado, se advierte que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de sus fundamentos.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12 de 7 de noviembre de 2012, inclusive, ordenando la emisión de similares actos administrativos en los que se establezca la base de cálculo de la sanción considerando el saldo deudor del tributo omitido.

Al respecto consideró que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del DS 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Señaló que tampoco es evidente que no se hubiera establecido correctamente la base de cálculo de la sanción en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) y que se efectuó una forzada interpretación del art. 108-6) del CTB en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma disposición legal y que no es evidente, la vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, porque el art. 68-6) del CTB, fue cumplido porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los Autos Iniciales de Sumario.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 320/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver, la revisión de los antecedentes administrativos, evidencia lo siguiente:

1. Que el sujeto pasivo, presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre 2008, las cuales rectificó en diferentes ocasiones declarando montos facturados que fueron incrementados en cada ocasión, empero no declaró saldo a favor del Fisco, Así se tiene que en las Declaraciones Juradas Rectificadoras con números de orden 7934488473; 7934488476, 7934488480, 7934488486, 7934488489, 7934488491, 7934488493, 7934488495 y 7934488500 presentadas el 29 de agosto de 2011, en la Casilla (Cod.996) establece el Saldo Definitivo a Favor del Fisco en las sumas de Bs. 17.540; Bs. 15.462; Bs. 18.153; Bs. 20.814; Bs. 15.995; Bs.14.397; Bs. 14.653; Bs. 12.085 y Bs. 38.421, respectivamente, no obstante, se observa que en la Casilla (Cód. 576) correspondiente al Impuesto a Pagar en Efectivo, se registra el importe "0" (Cero).
2. Con ese antecedente, el 30 de julio de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal del contribuyente Macro Fidalga Ltda., cinco Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, todos de 24 de julio de 2012, iniciando la ejecución tributaria de las indicadas declaraciones juradas con importe determinado y no pagado.
3. Posteriormente, el 6 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a Macro Fidalga Ltda. con nueve Autos Iniciales de Sumario Contravencional emitidos el 7 de noviembre de 2012, mediante los que instruye el inicio del sumario contravencional por la comisión de la contravención de Omisión de Pago prevista en el art. 165 del CTB, sancionada con una multa del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Siendo objeto de la controversia, en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12, correspondientes los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, respectivamente, se consignó como saldo definitivo a favor del Fisco las sumas de Bs. 70.714, Bs. 199.429, Bs. 53.186, Bs. 93.366, Bs. 79.104; Bs. 90.127, Bs. 155.149, Bs. 51.374 y Bs. 352.735.

4. El 20 de diciembre de 2012, Macro Fidalga Limitada presentó descargos escritos, manifestando que el 30 de julio de 2012 canceló el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses; es decir, antes de la notificación con el Proveído de Ejecución Tributaria, motivo por el cual solicitó la aplicación del beneficio de arrepentimiento eficaz previsto por el art. 157 del CTB.

5. Como emergencia del indicado pago se emitieron los Autos de Conclusión 25-03998-12, 25-03987-12, 25-0386-12, 25-03991-12, 25-03994-12, 25-03990-12 y 25-03989-12, declarando extinguida la deuda tributaria (tributo omitido actualizado, más los accesorios de ley.
6. El 26 de diciembre de 2012, se expidieron nueve Resoluciones Sancionatorias, que señalan que si bien el 30 de julio de 2012, se canceló el tributo omitido actualizado horas antes de la notificación con los PIETS, no fueron canceladas las multas generadas por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa haciendo inaplicable el arrepentimiento eficaz, por lo que se impuso al contribuyente una multa del 100% del tributo omitido y dispuso la aplicación de la reducción del 80%.
7. Planteado el recurso de alzada de fs. 232 a 241 vta. de la carpeta 1, fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0775/2013 de 28 de octubre, con el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó las resoluciones sancionatorias.
8. Interpuesto el recurso jerárquico que cursa de fs. 419 a 429 vta. de la carpeta 2, fue conocido y resuelto por la AGIT que, con la resolución impugnada en el presente proceso determinó anular obrados hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional inclusive, dando origen al presente proceso en cuyo trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.
9. Consta también, el apersonamiento de Meger Schamisseddine Somoza representante legal del contribuyente Macro Fidalga Limitada, quien como tercero interesado en el proceso, respondió en los términos del memorial que cursa de fs. 115 a 117 vta., propugnando la resolución jerárquica y solicitando se declare improbadada la demanda.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la Administración Tributaria demandante al controvertir la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional inclusive y ordenar se establezca la base de cálculo de la sanción considerando el saldo deudor del tributo omitido, señala que los AISC, incluyen los datos previstos por el art. 29 del DS 27113, alcanzaron su fin por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Sobre el particular, resulta necesario considerar que el art. 94-I del CTB, establece que la determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo o tercero responsable **es un acto de declaración a la Administración Tributaria**, entidad que conforme al párrafo II de la norma en análisis, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 320/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

determinación administrativa previa cuando se compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

En cuanto a las declaraciones rectificatorias, 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 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.** Por expresa previsión del art. 13-I-c) de la RND 10-0037-07, establece que 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 expresado en UFV, como ha ocurrido en el caso de autos.

Establecido lo anterior, en el caso planteado, se tiene que evidentemente el contribuyente canceló la deuda tributaria sin incluir la multa por Omisión de Pago tipificada por el art. 160-3) del Código Tributario, sancionada con multa equivalente al 100% del monto calculado para la deuda tributaria conforme señala el art. 165 de la misma norma tributaria, motivando la emisión de los nueve Autos de Inicio de Sumario Contravencional (uno por cada periodo observado), en los cuales la autoridad demandada, observó que en cuanto a la base de cálculo para la sanción, correspondía que en los AISC se consigne el "saldo definitivo a favor del fisco" consignado en las últimas Declaraciones Rectificatoria de Bs. 17.540; Bs. 15.462, Bs. 18.153, Bs. 20.814, Bs. 15.995, Bs. 14.397, Bs. 14.653, Bs. 12.085 y Bs.38.421; al ser el tributo declarado pero no pagado en su totalidad hasta antes del PIET y no Bs. 70.714; Bs. 199.429, Bs. 53.186, Bs. 93.366; Bs. 79.104, Bs. 90.127; Bs. 155.149, Bs. 51.374 y Bs. 352.735 sin considerar los pagos parciales del tributo declarado.

En consecuencia, resulta evidente que existió error en la suma que fue tomada como base para el cálculo de la multa por incumplimiento de deberes formales. Al respecto, el art. 168-I del CTB precisa que siempre que la conducta no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria, mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Consecuentemente, se concluye que lo relevante en el Auto de Inicio de Sumario Contravencional es el acto u omisión atribuido, en el marco de la previsión contenida en los arts. 158 a 165 del CTB y no el monto sobre el cual se debe calcular la multa que se imponga, en el caso la correspondiente a la contravención tributaria denominada Omisión de Pago, consistente en no pagar o pagar de menos la deuda tributaria.

Se concluye entonces, que la nulidad de obrados con reposición hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional inclusive dispuesta no fue correcta, no está expresamente prevista en la ley y tampoco fue convincentemente fundamentada por la autoridad demandada, quien por una parte afirmó en su resolución jerárquica que evidentemente correspondía procesar por vía del sumario contravencional la conducta omisiva del contribuyente y por otra, determinó una nulidad inexistente cuando más bien, correspondía rectificar el monto de la deuda tributaria sobre el que debía imponerse la sanción en cada uno de los periodos fiscales objeto de procedimiento sancionatorio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda deducida por la Administración Tributaria y, en su mérito, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico 0071/2014, emitida el 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0775/2013 de 28 de octubre de 2013, ordenándose la modificación de las sumas de las deudas tributarias correspondientes a los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, a efectos de la correcta liquidación de la multa por Omisión de Pago.

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

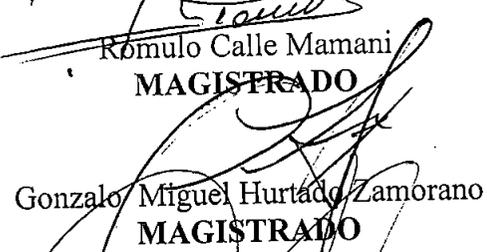
Regístrese, notifíquese y archívese.

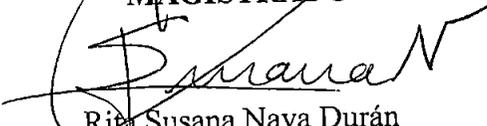

Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE

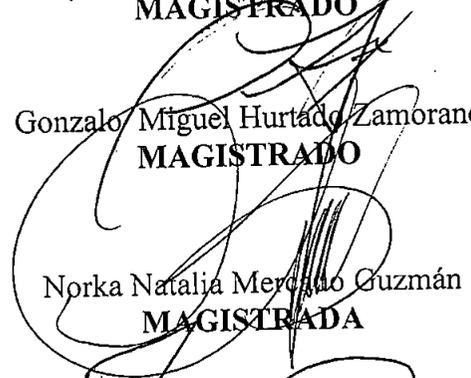

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

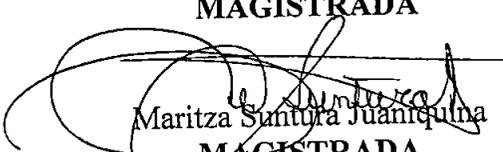

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

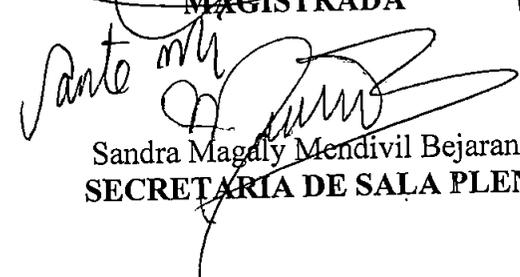

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA PLENA





Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA N° 443 FECHA 6 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1217

Confirma -

VOTO DISIDENTE:

MSc Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA