



13-01-18
18:16

SALA PLENA

SENTENCIA: 580/2017.
FECHA: Sucre, 12 de julio de 2017.
EXPEDIENTE: 573/2014
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Industrias Duralit S.A. contra la Autoridad
General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 183 a 194, subsanada a fs. 200, interpuesta por María Roxana Domínguez Durán en representación legal de Industrias Duralit S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, corriente de fs. 70 a 88., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; respuesta de fs. 234 a 242, réplica y dúplica cursantes de fs. 279 a 282 vlta y a fs. 286 a 287 vlta., respectivamente, intervención del tercero interesado de fs. 273 a 275, decreto de fs. 288 y demás antecedentes del proceso.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de Industrias Duralit S.A., señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 25 de marzo de 2014, quedando agotada la vía administrativa de impugnación de la Resolución Determinativa N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, emitida por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

Agregó que, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN, el 23 de mayo de 2012, notificó a Industrias Duralit S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI06742 (Formulario 7520), comunicando que se dispuso la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, habiendo requerido la presentación de documentación para verificar las transacciones que respaldan las facturas; como resultado de dicho proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00010-13 de 21 de mayo de 2013, estableciendo la existencia de una deuda tributaria que asciende a un total de 16.191- UFV's (dieciséis mil ciento noventa y un 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 29.702.- (veintinueve mil setecientos dos 00/100 Bolivianos), importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción preliminar de la conducta y multa por incumplimiento de los deberes formales, otorgándosele el plazo improrrogable de 30 días para la presentación de descargos.

Indica que, mediante memorial de 20 de junio de 2013, presentó ante la Administración Tributaria impugnación de la referida Vista de Cargo, acompañando documentos de descargo; sin embargo, no obstante la prueba de que acompañó se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, mediante la cual declaró subsistente la deuda tributaria de Bs. 30.606.- (treinta mil seis cientos seis 00/100 Bolivianos).

Añade que la referida Resolución Determinativa fue impugnada mediante recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0600/2013 de 16 de diciembre, revocando parcialmente la Resolución Determinativa 17-00389-13; modificando el tributo de UFVs 4.904 (cuatro mil novecientos cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda) a UFVS 3.376 (tres mil trescientos setenta y seis Unidades de Fomento a la Vivienda) por lo que, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, por la cual la autoridad demandada confirmó la Resolución de Alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que **la AGIT vulneró el principio *non bis in idem***, ya que la Administración Tributaria impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creo una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117.II de la Constitución Política del Estado, concluyendo que no se puede imponer sanciones administrativas por un mismo hecho ya sancionado ya que según la doctrina el principio *non bis in idem* consiste en la exclusión de la doble sanción por un mismo hecho; es decir, que no recaiga la duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Alegó que, **la Administración Tributaria depuró arbitrariamente el crédito fiscal IVA de facturas emitidas por bonificaciones a sus comisionistas**, respecto de las que no se presentó documentación en prueba **suficiente que demuestre la efectiva realización de las transacciones y su procedencia**, señalando que se observan inconsistencia al principio de transferencia, empero, en la Resolución Determinativa impugnada se señala que sí existen aquellas comisiones, pero que la cuantía no guarda relación con el monto efectivamente facturado por el comisionista, lo que significa que el SIN da fe de la transacción, pero observa o cuestiona la cuantía de dicha transacción.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Señaló que, respecto a aquella observación se presentaron como descargo las facturas originales emitidas a nombre de DURALIT S.A., evidenciándose que se trata de pagos efectuados por bonificaciones a sus distribuidores, demostrando también en relación a que la transacción fue efectivamente realizada, que la empresa no comercializa sus productos en planta, sino a través de una red integrada por terceros, contando con distribuidores que adquieren productos mediante compra directa, actuando como canalizadores de ventas, permitiendo el aumento de la colocación de los productos, determinando que, al cumplir y/o superar las metas de ventas, DURALIT S.A., procede a bonificar a sus distribuidores, quienes en contrapartida emiten facturas por las sumas entregadas conforme se demostró por dichas facturas, cumpliendo de esta manera con los tres requisitos para la apropiación del crédito fiscal como son: **la factura original, la transacción vinculada con la operación gravada y la transacción efectivamente realizada.**

Manifestó que, no obstante de la presentación de los descargos, GRACO Cochabamba, declaró de manera injusta e indebida en su Resolución Determinativa la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas Nos 3700, 812, 1715, y 421, emitidas por Eliodoro Cruz Urey, Argentina Yañez Jalil, Julila Janco Flores y Freddy Torres Escobar, depuración que fue confirmada en el recurso de alzada y posteriormente en el recurso jerárquico.

Sobre el criterio de la AGIT **en relación a las pruebas de reciente obtención**, que no fueron consideradas por que no cumplieron los requisitos de pertinencia y oportunidad al haber sido presentadas fuera de plazo, señaló que a lo largo del proceso de fiscalización se fueron presentando prueba suficiente que demostraba la efectiva realización de la transacción y que no fue valorada por la Administración Tributaria porque a criterio suyo incumplía el requisito de oportunidad, vulnerando de estas manera las normas del Debido Proceso, Verdad Material y de la Obligatoria apreciación de las pruebas presentadas por el contribuyente, establecidos en los arts. 68 num. 6 y 7 y 200 de la Ley N° 2492

Finalmente en relación **a la calificación de la conducta como omisión de pago**, agregó que la AGIT manifestó que esta conducta fue calificada correctamente como omisión de pago conforme previsión del art. 165 del Código Tributario, empero esta multa resulta indebida porque la conducta de Duralit S.A., no se ajusta a los supuestos jurídicos previstos en esta norma, toda vez que las pruebas de descargo, acreditan la efectiva realización de la transacción.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, y por ende se revoque parcialmente también la Resolución Determinativa N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre las **pruebas de reciente obtención**, señaló que la Administración Tributaria durante el periodo de fiscalización, a través de la Orden de Verificación correspondiente, solicitó a DURALIT S.A., la presentación de documentación de los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2010, consistente en las Declaraciones Juradas de los periodos observados (formularios 200 o 210, Libros de Compras de estos periodos, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas y otros documentos que el fiscalizador asignado solicite y en fecha 13 de agosto de 2012, se solicitó políticas de bonificación a los clientes, documento de contabilidad que respalde la transacción y, estado de cuentas de clientes por bonificación, contratos de servicio con CEINA Ltda., contratos de ENTEL S.A., y extracto bancario de las facturas Nos 572 y 9 de los periodos mayo/2010 y N° 5 de junio/2010.

Añadió que en base a la documentación presentada por el contribuyente, se pronunció la Vista de Cargo N° 29-00010-13, estableciendo reparos, porque tal documentación no sustentaba la determinación de bonificación consignada en las notas fiscales observadas, careciendo de sustento legal la base para la determinación de las bonificaciones, que ante esta Vista de Cargo, el contribuyente presentó como descargo documentación que, efectivamente no fue solicitada por la Administración Tributaria, pero que la misma tampoco fue suficiente para desvirtuar los reparos en relación a las facturas Nos 3700, 812, 1715 y 421.

Respecto al **Principio de Non bis in ídem**, señaló que la Administración Tributaria emitió Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, dejando constancia en cada una de ellas, de los errores de registro de los datos de las facturas, cometidos por el contribuyente y si bien se trata de las mismas facturas, periodos fiscales y sujeto, los hechos que dan origen a las sanciones son distintos ya que: 1) Las Actas Nos. 47332, 47334 y 47336, tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico; y, 2) las Actas Nos. 47333, 47335 y 47337, están vinculadas al envío de información errónea a través del módulo Da Vinci LCV. Las actas Nos 42344, 47236 y 47247 tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico. Siendo aplicable el principio non bis in ídem, cuando existe identidad del sujeto al que se aplica la sanción e identidad de los hechos que dan lugar a las sanciones aplicadas, en el presente caso, dicha situación no sucede pues no existe identidad de los hechos en la aplicación de sanciones, no pudiendo el demandante fundar en su propia negligencia e incumplimiento de los deberes establecidos en los Códigos Tributario y de Comercio, conforme precisó el Auto Supremo N° 187/2012 de 18 de julio.

Respecto a la **procedencia del crédito fiscal**, en la respuesta a la demanda se indicó que el crédito fiscal IVA emerge de una operación de compra efectuada por el sujeto que adquiere un bien o contrata un servicio que a su vez representa una venta para el sujeto que entrega el bien o presta el



servicio a título oneroso, acto que tiene que estar respaldado por una factura. Que el art. 2 de la Ley N° 843 incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible que son la onerosidad, la transmisión de dominio de la cosa mueble y la determinación de los sujetos intervinientes, debiendo estar demostrada la onerosidad a través de un medio fehaciente de pago, no habiendo cumplido DURALIT S.A. con la presentación de esos medios fehacientes de pago para reputar a su favor el crédito fiscal reclamado.

Finalmente la autoridad demandada en relación a la calificación de la conducta del contribuyente como "Omisión de pago", señaló que como el contribuyente no demostró la procedencia y cuantía de los créditos fiscales contenidos en las facturas depuradas, incumpliendo la previsión de los numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley 2492, lo único que se hizo fue aplicar el art. 165 de la misma Ley, es decir que se procedió a aplicar la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Por último, como respaldo a sus fundamentos citó las SSCC Nos. 0903/2012 de 22 de agosto; 1642/2010-R de 15 de octubre; y, 506/05 de 10 de mayo de 2005.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 369/2014 de 11 de marzo.

II.2. Réplica y dúplica

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 279 a 282 vlt., la representante legal de Industrias Duralit S.A., se ratificó en los términos de la demanda, mientras que la autoridad demandada, en su memorial de fs. 286 a 287 y vlt., presentando la dúplica, reiterando lo expresado en el memorial de respuesta a la acción. Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 183 a 184, el representante legal de la AGIT señaló que la documentación contable y financiera presentada por el sujeto pasivo, refiere los pagos efectuados a CEINA Ltda., y no así a los emisores de las facturas.

III.- Del Tercero Interesado.

Mediante memorial que cursa de fs. 273 a 275., se apersonó Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en su calidad de tercero interesado, refiriendo que, el "acto" de registro de las facturas no es un solo acto, sino son dos situaciones distintas e independientes, tanto de registro de presentación y preparación de la información a ser presentada ante la Administración Tributaria, debiendo cumplir con cada uno de los deberes formales establecidos en la RND N° 10-0016-07, no existiendo una sola contravención que haya sido doblemente sancionada, sino dos contravenciones diferentes; es decir, dos hechos diferentes, por lógica consecuencia, con sanciones diferentes y distintas la una de la otra.

Manifiesta que, el demandante no presentó la documentación idónea para evitar la depuración de las facturas observadas, como tampoco lo hizo en

las instancias recursivas, por lo que con total acierto se calificó la conducta como "Omisión de Pago", imponiéndosele la multa del 100% de sanción sobre la deuda tributaria

Por lo expuesto solicitó se declare "Improcedente" la presente demanda, dejando plenamente vigente la Resolución de la AGIT impugnada en el presente proceso.

No habiendo nada más que tramitarse, a fs. 288, se dispuso "Autos para Sentencia".

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. La Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI06742 de 21 de mayo de 2012, para iniciar el proceso de verificación con alcance al IVA derivado de la fiscalización al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Duralit S.A., detalladas en anexo adjunto, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, detallándose la documentación que debió presentar el contribuyente para su descargo (fs. 2 del Anexo N° 4).
2. Conforme Acta de Recepción de Documentación (sin fecha), que cursa a fs. 16 del Anexo 4, Ana Gabriela Tancara Díaz, en representación del contribuyente, presentó la siguiente documentación: Declaración Jurada F-200, periodo enero, febrero y marzo de 2010 (empastado), Libro de compras de los mismos periodos (empastado), Facturas de Compras sujetas a revisión, periodo enero, febrero y marzo de 2010 (carpeta) y extracto bancario del mismo periodo.
3. Luego, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 47332, 47333, 47334, 47336, sancionando a Industrias Duralit S.A., con 1.500.- UFV'S, por haber incurrido en el incumplimiento del deber formal de registro erróneo de los datos de las facturas en el Libro de Compras IVA de los periodos enero, febrero y marzo de 2010 y las Actas Nos. 47333, 47335, 47337, sancionando al contribuyente con 150 UFVs cada una por incumplir con la presentación del Libro de Compra IVA a través del módulo Da Vinci-LC, sin errores de los mismos periodos fiscales (fs. 269-274 del Anexo N° 4)
4. Como resultado del procedimiento de verificación correspondiente a la Orden de Verificación N° 0012OVI06742, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00010-13 de 21 de mayo de 2013, estableciendo la liquidación previa del tributo sobre base cierta, emergente de la depuración del crédito fiscal IVA por las facturas Nros. 3700, 812, 1715, 421 y 5356, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, estableciendo una deuda tributaria preliminar de 16. 191 UFV's, equivalentes a Bs. 29.702, importe que incluye el tributo omitido, intereses,



multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 282-286 Anexo N° 4)

5. Industrias Duralit S.A., en los términos del memorial que discurre a fs. 294-297 del Anexo N° 4, respondió, observó y presentó descargos a la señalada Vista de Cargo, solicitando *“se anule y se deje sin efecto parcial y en consecuencia, se eliminen los cargos contra la empresa DURALIT S.A.”*

6. Posteriormente la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, determinando sobre base cierta las obligaciones tributarias del contribuyente Industrias Duralit S.A., por concepto del Impuesto al Valor Agregado IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2010, por un total de 16.508 UFV's, equivalentes a Bs. 30-606, que incluye tributo omitido actualizado, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 343-351 del Anexo N° 4).

7. Contra la Resolución Determinativa N° 17-00389-13, la empresa ahora demandante interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0600/2013 de 16 de diciembre, resolviendo revocar parcialmente la Resolución Determinativa señalada, modificando el tributo de UFVs 4.904 a UFVS 3.376 debido a la validez de la factura N° 5356 emitida por PIL Andina S.A., por Bs. 14.801 determinación contra la cual Industrias Duralit S.A., interpuso recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien dispuso Confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0600/2013, revocando parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00389-13, modificando la deuda tributaria de 15.408 UFVs equivalentes a Bs. 30.6060, a 13.555 UFVs equivalentes a Bs. 25.070 por concepto de IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010.

V.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: 1) Si la Administración Tributaria vulneró el Principio Non Bis in Idem, al sancionar paralelamente el error de registro en el Libro de Compras IVA físico y el envío de dicha información a través del Sistema Da Vinci LCV; y, 2) Si las transacciones contenidas en las facturas N°s 3700, 812, 1715 y 421 (habida cuenta que la factura N° 5356 fue validada por la ARIT Cochabamba como idónea para el crédito fiscal IVA y confirmada como tal por la AGIT), correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

VI.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Con carácter previo a ingresar a resolver los puntos objeto de controversia, conviene precisar que el Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para

lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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, el art. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

VI.1. En relación al primer punto identificado como controversia, es decir sobre la vulneración al Principio *Non Bis in Idem*.

En relación a lo manifestado por el demandante Industrias Duralit S.A., respecto a la supuesta lesión al principio non bis in idem por parte de la Administración Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creó una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117.II de la Constitución Política del Estado.

Al respecto corresponde aclarar que el principio *non bis in idem* o prohibición de doble juzgamiento y doble sanción como elemento consustancial del debido proceso, mismo que se reconoce tanto en el ámbito penal como en el administrativo, o cualquier otra rama del Derecho Sancionatorio, ha sido



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

entendido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, en los siguientes términos: *“El principio non bis in idem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble **sanción**, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad.*

*En principio se debe distinguir el aspecto sustantivo (nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado) y el aspecto procesal o adjetivo (nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado). En este sentido, existirá vulneración al **non bis in idem**, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho.*

*Este principio no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, **sino que también lo es al ámbito administrativo**, cuando se impone a un mismo sujeto una doble **sanción** administrativa, o cuando se le impone una **sanción** administrativa y otra penal pese a existir las identidades antes anotadas (sujeto, hecho y fundamento).*

*Conforme a esto, no existirá violación al principio **non bis in idem**, cuando alguna de las identidades no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o, finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto.”* (SCP 0160/2017-S3 de 10 de marzo).

En ese sentido, el art. 162.I de la Ley 2492, dispone que: *“El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”;* así en cumplimiento de su facultad reglamentaria prevista en el art. 40 del DS 27310, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, que en su art. 4, establece que el Anexo Consolidado detalla los Deberes Formales, el referido Anexo, en su numeral 3 precisa los Deberes Formales Relacionados con los Registros Contables y Obligatorios, entre los que se incluye en el sub numeral 3.2, el deber formal de: *“Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)”*, incumplimiento que tiene una sanción de 1.500.- UFV's, para personas jurídicas.

Ahora bien, la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, en su art. 1.II, modifica los subnumerales 4.2, 4.3, 4.8 y 6.4, y se adicionan los subnumerales 4.2.1., 4.2.2, 4.3.1, 4.3.2, 4.8.1, 4.8.2, 4.9, 4.9.1 y 4.9.2 al Anexo A de la RND N° 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007, incluyendo los Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, estableciendo en su sub numeral 4.2.1, el deber formal de *“Presentación de*

Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal”, sancionando dicho incumplimiento con 150.- UFV’s, por 1 a 20 errores, en el caso de personas jurídicas.

De la normativa glosada precedentemente, resulta evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de “Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)”, **representa una conducta totalmente diferente** a la de “Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal”, puesto que el primero al referirse “de acuerdo a lo establecido en norma específica” (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en el inciso e), numeral 2, párrafo II del art. 47 de la RND 10-0016-07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, **por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí**, por lo que no se advierte vulneración al principio **non bis in idem** al no existir identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad, conforme preciso la jurisprudencia constitucional citada precedentemente, siendo correcta tanto la determinación de la Administración Tributaria cuanto de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Consecuentemente, en relación al aspecto desarrollado y fundamentado precedentemente, corresponde negarle razón al demandante.

VI.2. En relación al segundo objeto de controversia, es decir sobre las Facturas Nos. 3700, 812, 1715 y 421.

En principio, la Administración Tributaria, además de las facturas indicadas en el sub título que antecede, observó también la factura N° 5356, depurándola para la obtención del Crédito fiscal IVA, empero, en la instancia recursiva, la ARIT Cochabamba, resolviendo el recurso de alzada deducido por la entidad ahora demandante, validó esta factura emitida por PIL ANDINA S.A., considerándola idónea para la apropiación de este crédito fiscal a favor del DURALIT S.A., determinando la disminución de la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, situación que fue confirmada por la AGIT a momento de la resolución del recurso jerárquico deducido por el contribuyente, por lo que nada hay que tratar en relación a esta factura.

Efectuada la aclaración, corresponde recordar que la empresa demandante alega que, la Administración Tributaria observó las facturas 3700, 812, 1715 y 421 emitidas por Eliodoro Cruz Urey, por Bs. 11.385, Teresa Argentina Yañes Jalil por Bs. 5.130; Julia Janco Flores por Bs. 8.552 y Ferreddy Torrez Escobar por Bs. 18.084 respectivamente, todas por concepto de bonificaciones (fs. 67, 83, 99, 219 del Anexo N° 4), surgiendo la observación de la Administración Tributaria, en sentido que las mismas, si bien efectivamente fueron emitidas a nombre del contribuyente DURALIT S.A., de la revisión de la documentación presentada por el demandante en la etapa de fiscalización (solicitudes de notas de crédito notas de crédito, extractos de cuentas, documentos por pagar, políticas de incentivo para distribuidores que discurren a fs. 74-82, 90-98, 109-114, 228-234 del Anexo



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Nº 4), se observó que si bien era evidente la existencia de documentación de respaldo, no fue menos evidente que ésta no demostró la procedencia de los montos de las bonificaciones. Dicho de otro modo, existía la documentación que sirvió para acreditar la existencia real de las facturas observadas, más, no era idónea para demostrar de donde emergía el monto facturado, es decir cuál la base de cálculo para otorgar a los proveedores aquellas bonificaciones, no existiendo relación entre los libros de ventas del demandante y el Registro de Padrón de las personas que emitieron aquellas facturas.

De lo anterior se concluye entonces que el contribuyente DURALIT S.A., inobservó la prescripción contenida en el art. 70.4.5. de la Ley Nº 2492 que impone al contribuyente la obligación de *“Respaldar las actividades y operaciones gravadas a través de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales así como otros documentos y/o instrumentos públicos (...) y, Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan (...)”*, así como tampoco probó la existencia de los requisitos previstos en el art 8 de la Ley Nº 843, olvidando que, conforme a la previsión del art. 76 de la Ley citada, a él le correspondía la obligatoriedad de la “carga de la prueba”, por lo que, correspondía la depuración de aquellas facturas, aplicando también la previsión del art. 8 del DS 21530.

A mayor abundamiento, en relación al reclamo del actor sobre la prueba de reciente obtención y la calificación de su conducta como omisión de pago, aun cuando estos extremos no fueron señalados como puntos de controversia, este Tribunal conviene en afirmar que no existe en la Resolución de la AGIT hoy impugnada mérito para declarar que habría incurrido en error o falsa apreciación en estos conceptos al haber confirmado la Resolución del recurso de alzada, más aún si con ello se beneficia al demandante con la disminución del monto de la deuda tributaria inicialmente determinada por la Administración Tributaria, habiendo observado tanto la ARIT Cochabamba, cuanto la AGIT en relación a estos dos extremos la previsión de los arts. 81, 219 inc d) y 165 del Código Tributario Boliviano.

V. Conclusiones

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 91 a 98, subsanada a fs. 104; y en consecuencia, **mantiene firme y subsistente**

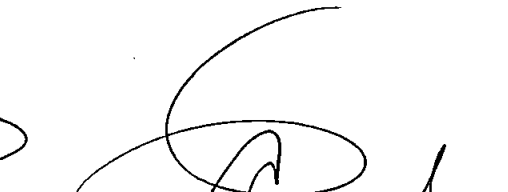
la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

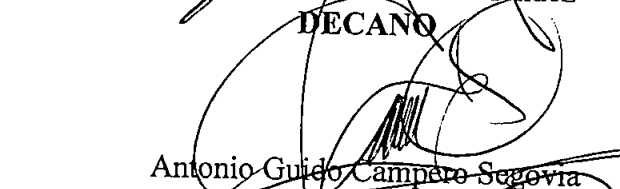
No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Vilca ni Fidel Marcos Tordoya Rivas al haber emitido voto disidente.

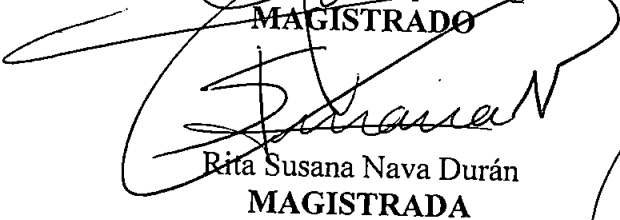
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.


Regístrese, notifíquese y archívese.



Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO



Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

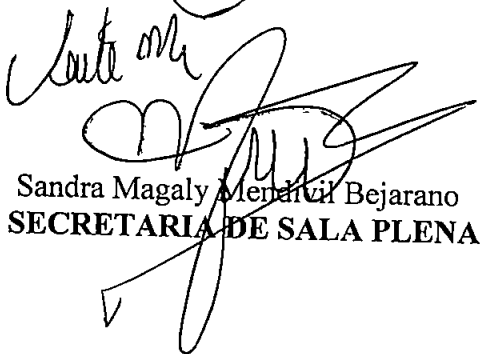

Antonio Guido Campese Segovia
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

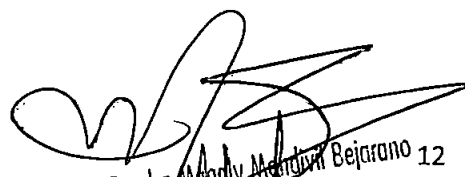

Norka Natalia Merced Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....
SEN. PLENA N° 580... FECHA 12 de julio.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017
Dr. Pastor S. Mamani Vilca
Dr. Fidel M. Tordoya Rivas


MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano 12
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA