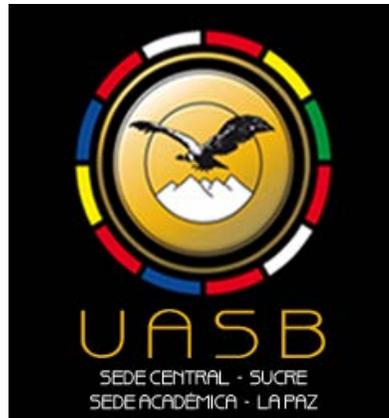


**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**  
**MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**Proyecto de Innovación Profesional**

**“CAMBIO DE PRECEDENTE EN RELACIÓN A LOS  
BENEFICIOS QUE ESTABLECE EL ART. 156 DE LA LEY  
2492 (CTB) EN CUANTO A LA REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN  
PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UNA LÍNEA DOCTRINAL  
EN LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN  
TRIBUTARIA (AGIT)”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**Postulante: Claudia Irene Asturizaga Ríos**

**Docente tutor: Msc. Guillermo Viaña Sarabia**

**LA PAZ – BOLIVIA**

***Dedicatoria:***

***A mi familia que en todo momento está a mi lado.***

***A mi razón de vivir Andy que me motiva a seguir siempre adelante.***

***A mis amados papás Ernesto y Blanca, que son mi orgullo y ejemplo, a mis hermanos Verónica, Carla, Paula, Alejandra e Ivan y sus lindas familias, cuyo apoyo es incondicional y ésta en cada paso de mi vida.***

## **Agradecimientos:**

***A Dios Padre Todo Poderoso que me ha llenado de bendiciones en todos los aspectos de mi vida.***

***Al Dr. Rafael Vergara Sandoval por la confianza depositada en mi persona para formar parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y brindar mi aporte profesional.***

***A la Universidad Andina Simón Bolívar y su plantel de docentes, por ser la luz de conocimientos en materia tributaria y que me ha permitido éxitos en mi desarrollo profesional.***

***Un especial agradecimiento al Dr. Guillermo Viaña Sarabia, que fue el timón para dirigir con dedicación y brillante profesionalismo el desarrollo de presente trabajo de innovación profesional.***

## RESUMEN

El presente trabajo de innovación profesional se enmarcó en el estudio de un caso particular que fue objeto de impugnación, en el que la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada confirma la Resolución Determinativa, motivo por el que el sujeto pasivo interpone su recurso jerárquico. El problema detectado se origina en la interpretación de los arts 47 y 156 de la Ley 2492 (CTB), que a criterio del SIN, para el beneficio de la reducción de la sanción, el contribuyente debía cancelar la deuda de todos los impuestos determinados, entendiendo a la “deuda tributaria” como “deuda determinada” y por lo tanto al “pago total de la deuda tributaria” como “pago total de la deuda determinada”.

Esta interpretación colocaba a los sujetos pasivo en una situación de desigualdad, al momento de acogerse a la reducción de sanción, porque cuando el SIN conforme a sus facultades procede a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, para algunos contribuyentes lo hará por un tributo y para otros por dos o más, por lo tanto, no aplica la reducción de sanción en los casos en los que el pago se hace por un solo impuesto, cuando fueron determinados dos o más tributos, limitando el derecho del sujeto pasivo a aceptar el reparo determinado de un tributo y cancelarlo para acogerse a la reducción de sanción, e impugnar los reparos con los que no esta de acuerdo.

En marco de los principios de igualdad, legalidad e imparcialidad era necesario cambiar el precedente anterior asumido por la Superintendencia Tributaria actual AIT, por lo que del análisis del espíritu de las normas se vio a la reducción de sanción como un verdadero incentivo, para que en beneficio de un pago menor de la sanción, el contribuyente proceda a cancelar su deuda tributaria, considerando que la misma surge de una obligación tributaria incumplida, obligación que nace con el acaecimiento del hecho generador de cada tributo; por lo que la deuda tributaria se determina por período e impuesto y la aplicación de la reducción de sanción al momento de pago debe tener el mismo tratamiento.

# INDICE

| CONTENIDOS                                      | Página |
|---|--------|
| DEDICATORIA.....                                | i      |
| AGRADECIMIENTO.....                             | ii     |
| RESUMEN.....                                    | iii    |
| ÍNDICE GENERAL.....                             | iv     |
| INTRODUCCIÓN.....                               | vi     |
| INDICE DE CONTENIDOS                            |        |
| 1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN.....          | 1      |
| 1.1. Tipo de Institución.....                   | 1      |
| 1.1.1. Nombre de la Institución .....           | 1      |
| 1.1.2. Ubicación de la institución.....         | 2      |
| 1.2. Tipo de actividad.....                     | 2      |
| 1.3. Estructura Básica.....                     | 3      |
| 1.3.1. Misión.....                              | 3      |
| 1.3.2. Visión.....                              | 3      |
| 1.4. Características de la Institución.....     | 3      |
| 1.4.1. Características de los actores.....      | 4      |
| 1.4.2. Influencia en la Comunidad.....          | 5      |
| 1.4.3. Fuente de ingreso de la Institución..... | 5      |
| 1.4.4. Organigrama de la Institución.....       | 7      |
| 2. PROBLEMA DETECTADO .....                     | 7      |
| 3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN.....    | 11     |
| 4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN.....        | 12     |
| 4.1. Objetivo General.....                      | 12     |
| 4.2. Objetivos Específicos.....                 | 12     |

|   |    |
|---|----|
| 5. MÉTODO.....  | 13 |
| 5.1.    Método Inductivo.....                             | 13 |
| 5.2.    Método Analítico Sintético.....                   | 14 |
| 5.3.    Método Literal.....                               | 16 |
| 5.4.    Método Voluntarista.....                          | 16 |
| 5.5.    Técnica de la Observación Documental.....         | 17 |
| 5.6.    Técnica de la Entrevista.....                     | 17 |
| 6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.....                    | 17 |
| 7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA         |    |
| DETECTADO .....   | 29 |
| 7.1. Antecedentes del Plan de Innovación Profesional..... | 29 |
| 7.2. Antecedentes de hecho .....                          | 31 |
| 7.3. Pronunciamiento de la Resolución de Alzada .....     | 32 |
| 7.4. Medidas de gestión del caso .....                    | 33 |
| 8. RESULTADOS.....  | 37 |
| 9. CONCLUSIONES.....                                      | 40 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....                           | 44 |
| ANEXOS  |    |

## INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigencia del nuevo Código Tributario el año 2003, se introdujo una serie de reformas en el sistema tributario siendo una de las más importantes la creación de una jurisdicción especial de naturaleza administrativa, como fue la Superintendencia Tributaria, con competencia en todo el territorio nacional para conocer y resolver los recursos de **Alzada** que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria que afecten los derechos de los contribuyentes y **Jerárquico** contra la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada.

En el marco de la nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, aprobada mediante DS 29894, se da una nueva denominación a la Superintendencia Tributaria, que viene a llamarse Autoridad de Impugnación Tributaria, la que continúa cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado. Con este órgano se garantiza la doble instancia en justicia tributaria especializada, que tiene como primera instancia la Alzada y como segunda y última instancia al recurso Jerárquico.

El presente trabajo de innovación profesional se desarrolla en un proceso de impugnación, en el que el contribuyente interpuso el recurso de alzada contra una Resolución Determinativa emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, instancia que en su Resolución resuelve confirmar la Resolución Determinativa, manteniendo

firme y subsistente el IVA omitido más intereses y la sanción por omisión de pago, motivo por el que el sujeto pasivo interpone su recurso jerárquico, pidiendo se considere la extinción de la obligación por el pago del IT determinado, el que considera no fue disminuido del reparo y menos se efectuó el cálculo en la reducción del 80% de la sanción aplicada.

El problema se origina en la interpretación de los art. 47 y 156 de la Ley 2492 (CTB), puesto que la Administración Tributaria consideró que no puede aplicarse la reducción de la sanción, dado que en este caso en concreto, la fiscalización comprende el IVA e IT correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, y que si bien fue cancelado el reparo del IT, el adeudo no fue cancelado en su totalidad porque quedó pendiente el IVA determinado. En ese entendido, considera que para la aplicación de la reducción de la sanción dispuesta en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), el contribuyente debe pagar toda la deuda tributaria, comprendida como una sola y en un solo acto (Resolución Determinativa).

Al respecto se puede establecer que según la interpretación del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), no corresponde aplicar la reducción de sanción en los casos en los que el sujeto pasivo pague el adeudo de un solo impuesto, cuando le fueron determinados dos o más tributos, situación que podría colocar a los sujetos pasivo en condiciones de desigualdad, puesto que si bien es la facultad de la Administración Tributaria proceder a la determinación de la obligación tributaria, en algunos casos lo hará por un impuesto y en otros por dos o más tributos, limitando a que los contribuyentes acepten el reparo determinado de uno o más tributos y lo cancelen acogidos a la reducción de sanción y en caso de disconformidad impugnar los reparos que considera lesivos a sus

intereses; frente a otros contribuyentes en los que la determinación es por una sola obligación y por la tanto la deuda tributara será una sola.

En términos sencillos diremos que: el problema radica en que el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) no habla de deuda determinada, sino de deuda tributaria y el art. 47 de la misma Ley se refiere al *monto total* que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, y no del monto total determinado en la Resolución Determinativa; además que para acogerse a la reducción del 80% de la sanción de sanción, la Administración Tributaria exige la cancelación de todos los impuestos determinados; sin considerar que el contribuyente puede estar de acuerdo en pagar el reparo de un sólo impuesto, pero no así con los otros reparos (impuestos) por considerar que afectan a sus intereses; entonces el contribuyente se ve obligado a pagar toda esta carga tributaria, o de lo contrario no se hace beneficiario de la reducción de su sanción.

En resguardo de los principios de igualdad, legalidad e imparcialidad era necesario cambiar el precedente anterior, debiendo considerarse que la deuda tributaria surge de la obligación tributaria incumplida, la que a su vez nace al acaecimiento del hecho generador que se configura por cada tributo, por lo que la deuda tributaria se determina por período e impuesto y su pago debe ser entendido en ese marco. En ese contexto se analizó la normativa, interpretando la voluntad del legislador, que con la reducción de sanción busca un verdadero incentivo a favor del contribuyente, para que cancele su deuda tributaria, que mientras más antes lo haga, el beneficio será mayor.

Como propuesta, en el trabajo se vio la necesidad de implementar un cambio en el precedente asumido por la antes Superintendencia Tributaria actual Autoridad de Impugnación Tributaria, en relación al beneficio de la reducción de la sanción prevista en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) estableciendo que es factible su aplicación en los procesos de determinación de la deuda tributaria, considerando la naturaleza individual y periódica de cada impuesto, en el entendido de que la deuda tributaria se determina por período e impuesto, dando un trato igual e imparcial a los contribuyentes.

En ese marco el presente trabajo contiene los aspectos de orden metodológico y conceptual que hacen a la propuesta, al igual que una explicación de las medidas de gestión que se desarrollaron para generar un nuevo precedente, y en la parte final los respectivos resultados y conclusiones.

## **1. PRESENTACION DE LA INSTITUCIÓN.**

### **1.1. TIPO DE INSTITUCION.**

#### **1.1.1. Nombre de la institución.**

La institución donde se desarrolló el proyecto de innovación profesional nace como Superintendencia Tributaria, institución que conforme lo dispuesto en el artículo 132 la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano) se crea como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda, actual Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional. La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

Conforme lo señalado en el artículo 132 citado, se reconocen dos instancias: alzada y jerárquico, los recursos de alzada son competencia de la Superintendencia Tributaria Regional como primera instancia y como segunda y última instancia los recursos jerárquicos que competen a la Superintendencia Tributaria General.

En virtud a que la Constitución Política del Estado promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, aprobada mediante DS 29894, en el Título X se determina la extinción de las Superintendencias, empero en su artículo 141, se dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse*

*Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, antes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”.*

En ese sentido la Superintendencia Tributaria cambia de denominación a Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), contando con la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT).

### **1.1.2. Ubicación de la institución.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria tiene su sede en la ciudad de La Paz, con competencia a nivel nacional y las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT), tiene su sede en los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Cochabamba y Santa Cruz con Responsables Departamentales de Recursos de Alzada en los departamentos de Potosí, Oruro, Tarija, Beni y Pando, respectivamente.

### **1.2. TIPO DE ACTIVIDAD.**

Las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria están encargadas de resolver las controversias tributarias entre los Sujetos Pasivos (contribuyentes y terceros responsables) y el Sujeto Activo (Administración Tributaria), con la emisión de la correspondiente Resolución de Recurso de Alzada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria como segunda y última instancia administrativa,

se encarga de resolver el recurso jerárquico que se interponga contra la Resolución de Alzada.

### **1.3. ESTRUCTURA BÁSICA.**

#### **1.3.1. Misión.**

La misión de la Autoridad de Impugnación Tributaria, se traduce en: “Conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos administrando justicia tributaria especializada para solucionar controversias entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna”.

#### **1.3.2. Visión.**

Con relación a su visión busca:

“Ser reconocidos como una institución que administra justicia tributaria especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad”.

### **1.4. CARACTERÍSTICAS DE LA INSTITUCIÓN.**

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), es una entidad que forma parte del Poder Ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional para resolver los actos definitivos de alcance particular que se pretendan impugnar mediante el Recurso de Alzada (primera

instancia), emitidos por una entidad pública que cumple funciones de Administración Tributaria relativas a cualquier tributo nacional, departamental, municipal o universitario, sea impuesto, tasa, patente municipal o contribución especial, excepto las de seguridad social.

La primera instancia (Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT) emite su fallo mediante una Resolución de Alzada, fallo que puede ser recurrido en segunda instancia por los contribuyentes y/o la Administración Tributaria, ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con la interposición de un Recurso Jerárquico, instancia que resuelve los casos a través de una Resolución Jerárquica.

#### **1.4.1. Características de los actores.**

Respecto a este proyecto de innovación se toman en cuenta los siguientes actores:

a) Sujeto Activo - Administración Tributaria:

- Servicio de Impuestos Nacionales
- Aduana Nacional de Bolivia.
- Gobiernos Municipales.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en el Código Tributario son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado, entre ellas la de fiscalizar para determinar deudas tributarias o establecer

incumplimientos de deberes formales, exigiendo su pago a los sujetos pasivos.

b) Sujeto Pasivo – Contribuyentes o Terceros Responsables:

- Personas Naturales
- Personas Jurídicas

Sujeto pasivo es el contribuyente o sustituto del mismo, quien por imperio de la Ley se encuentra obligado a cumplir las disposiciones establecidas en el Código Tributario y sus reglamentos, cuando respecto de él se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

#### **1.4.2. Influencia en la comunidad.**

A través de las Resoluciones de Alzada y Jerárquica, la AIT pretende impartir justicia tributaria pronta y oportuna, lo que genera confianza en la ciudadanía que acude a esta institución cuando siente que se afectaron sus derechos al sancionarle o negarle alguna petición que creyere le corresponde, o no se encuentra conforme con la determinación de la Administración Tributaria, promoviendo con ello el respeto y confianza en el sistema tributario.

#### **1.4.3. Fuente de ingreso de la institución.**

El Presupuesto General de la Nación de la gestión 2009 fue aprobado por fuerza de Ley, en el marco de lo establecido en el artículo 147 de la Constitución Política del Estado, en el que se asignó a la AIT un presupuesto inicial de Bs31.715.234.- que en relación a la gestión 2008 de Bs29.631.324.- se incrementó en Bs2.083.910.-, incremento

que representa el 7% y que se dio en la fuente 20-230 Recursos Específicos.

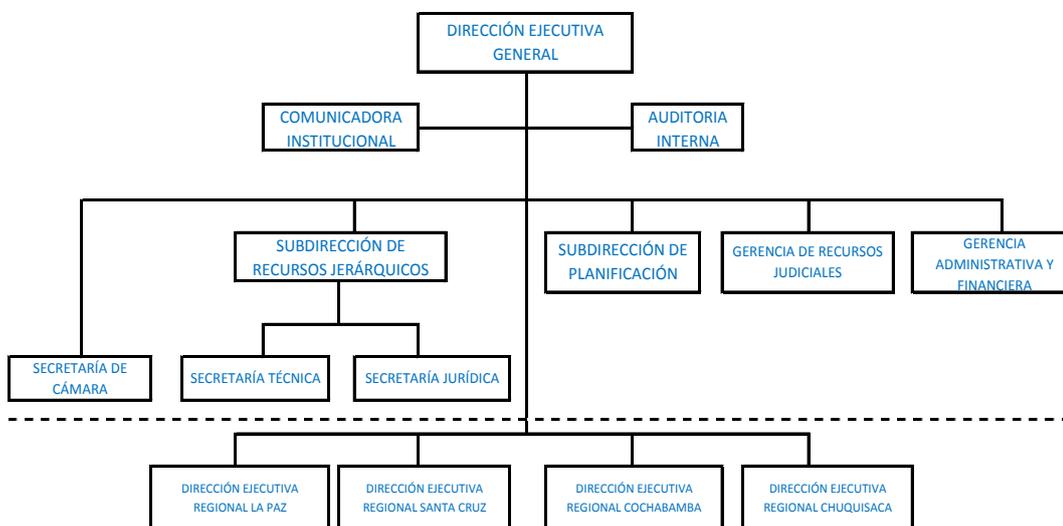
El Presupuesto de Recursos (financiamiento) de la AIT 2009 proviene de dos fuentes:

La Ley 2492, cuyo artículo 133 párrafo 1 establece que las actividades de la ARIT se financian con recursos de coparticipación tributaria hasta el 1% del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas (efectivo), razón por la cual en el presupuesto se contempla la fuente 41 "Transferencias TGN" y Organismo Financiador 111 "Tesoro General de la Nación" por Bs19.950.000.-, que representa para la gestión 2009 el porcentaje de coparticipación fue de 0,10056 que comparado con la gestión 2008 de 0,11973 tiene una caída de 16,01.

Resolución Suprema 222158, de 24 de noviembre de 2003, artículo 1), inciso v) establece que los saldos de caja y bancos de gestiones anteriores de la AIT, podrán utilizarse para atender gastos devengados y pendientes de pago del ejercicio anterior fiscal anterior y para la reposición y compra de activos, en este contexto el presupuesto de la gestión 2009, prevé en la fuente 20 "Recursos Específicos" y Organismo Financiador 230 "Otros Recursos Específicos" un monto de Bs11.765.234.-

Los recursos percibidos por coparticipación en la gestión 2009, alcanzaron un monto de Bs17.945.895,04 de los Bs19.500.000.- programados y representa el 89.59%, que comparado con los Bs24.443.334,85 percibidos en la gestión 2008, cayó en 35.76% (Fuente: AIT Memoria 2009 p.65-67).

#### 1.4.4. Organigrama de la institución.



## 2. PROBLEMA DETECTADO.

Con carácter previo a analizar el problema detectado del presente trabajo, es necesario tener claros algunos conceptos como la **Obligación Tributaria**, que en el artículo 13 de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano) se conceptúa como un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Es decir que es aquella obligación de tipo impositivo y personal que tiene el sujeto pasivo, que se origina en el momento de que acontece el hecho generador o imponible, que se configura en cada tributo.

Existen ocasiones en las que el contribuyente o responsable no cumple con su obligación tributaria en los plazos y términos previstos

por Ley, por lo que una vez vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria surge un monto que debe ser pagado, sin la necesidad de intervención o requerimiento de la Administración Tributaria, el cual se denomina **Deuda Tributaria**, la que está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan y los intereses (r) expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's).

Por su parte el artículo 47 de la Ley 2492 (CTB) ha establecido los componentes de la Deuda Tributaria, que son:  **$DT = TO \times (1 + r/360)n + M$** , con las siguientes consideraciones: el Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia; (r) constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos. El número de días de mora (n), se computará desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago de la obligación tributaria.

Uno de los componentes de la Deuda Tributaria es la Multa y una de ellas es la **Sanción por Omisión de Pago**, que en los artículos 160 y 165 de la Ley 2492 (CTB), se clasifica como una contravención tributaria, tipificada como la acción u omisión en la que incurre el que no pague o pague de menos la Deuda Tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, mereciendo la sanción del cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

No obstante de que una Obligación Tributaria vencida se convierte en Deuda Tributaria con el recargo de interés, multas y la sanción por la conducta, la norma ha previsto un incentivo al pago de la Deuda Tributaria con la reducción únicamente de la sanción, sea en un ochenta (80%), sesenta (60%) y cuarenta (40%) por ciento, según el momento de pago de la Deuda Tributaria, conforme lo tiene previsto el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), que dispone que las sanciones pecuniarias para ilícitos tributarios, 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.
2. El pago de la deuda tributaria efectuada después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional (actual Autoridad Regional de Impugnación Tributaria), determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.
3. El pago de la deuda tributaria efectuada después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria), determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento.

Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones contemplados en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), fueron reglamentados en el DS 27310, de 9 de enero de 2004, en su artículo

38 inc. a), el cual fue modificado, no obstante disponía que la reducción de sanciones en el caso de la contravención de omisión de pago procederá **siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder**, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior.

La modificación del artículo 38 inc. a) fue con el artículo 12 del DS 27874, de 26 de noviembre de 2004, el que dispone la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el artículo 156 de la Ley 2492, **considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción.**

De acuerdo al marco normativo citado analizaremos el origen y las connotaciones del problema detectado. Diremos que se origina en la interpretación de los artículos 47 y 156 de la Ley 2492 (CTB), el primer criterio sobre la aplicación de la reducción de la sanción lo tiene el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en el entendido de que para dicho beneficio era necesario que el contribuyente pague toda la deuda tributaria incluido el porcentaje de la sanción; es decir que de un proceso de determinación de tributos, la Administración Tributaria podía verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de uno o varios impuestos (Impuesto al Valor Agregado -IVA, Impuesto a las Transacciones - IT, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE, etc.) y por ende podía determinar la deuda tributaria de uno o todos los impuestos verificados, pero para el beneficio de la reducción de la sanción, el contribuyente debía cancelar la deuda de todos los impuestos determinados así como el porcentaje de la sanción que se originara de los mismos, puesto que la deuda determinada era comprendida como una sola deuda tributaria, en un solo acto como es la Resolución Determinativa.

En ese entendido, la Administración Tributaria no aplicaba la reducción de sanción en los casos en los que el sujeto pasivo pagaba por solo un impuesto, cuando habían sido determinados dos o más tributos y en casos extremos cuando el porcentaje de la sanción no era cancelado; escenario que colocaba a los sujetos pasivo en una situación de desigualdad según sea la circunstancia, puesto que la Administración Tributaria al proceder a la determinación de la obligación tributaria, podía hacerlo por un impuesto para algunos contribuyentes y para otros por dos o más tributos, lo que generaba un trato desigual y perjudicial de ciertos contribuyentes frente a otros al momento de acogerse a la reducción de sanción, además de resultar ineficiente en la recaudación, puesto que un contribuyente al aceptar el reparo determinado de un tributo podía cancelarlo y acogerse a la reducción de sanción, y por los reparos que considera afectan o vulneran sus derechos, impugnarlos.

Además la Administración Tributaria no consideró en que el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) no habla de deuda determinada, sino de deuda tributaria y el art. 47 de la misma Ley se refiere al *monto total* que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la *obligación tributaria*, y no del monto total determinado en la Resolución Determinativa, siendo que para el beneficio de la reducción del 80% de la sanción la norma establece claramente que debe ser antes de que se notifique la Resolución Determinativa, es decir antes de que sea determinada.

### **3. JUSTIFICACION DEL PLAN DE INNOVACION.**

De lo expuesto se evidencia que el accionar anotado afectaba el cumplimiento de los principios de igualdad, legalidad e imparcialidad,

por tal motivo era necesario cambiar el precedente establecido en la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, que avalaba el criterio de la Administración Tributaria, con el fin de atender el espíritu de la norma, como un verdadero incentivo a favor del contribuyente para que en estímulo de un pago menor de la sanción proceda a cancelar cuanto antes su Deuda Tributaria y de esta forma el Fisco cuente con recursos casi inmediatos.

## **4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACION.**

### **4.1. Objetivo General.**

Implementar un cambio en el precedente, en relación los beneficios que establece el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) en cuanto a la reducción de la sanción a favor de los contribuyentes, en los procesos de determinación de la deuda tributaria, estableciendo cuando es factible su aplicación, considerando la naturaleza individual y periódica de cada impuesto, para la institución de una línea doctrinal en la Autoridad General de Impugnación Tributaria,

### **4.2. Objetivos Específicos.**

- ✓ Analizar el precedente anteriormente existente respecto a la aplicación de la reducción de sanciones en el caso de una Resolución Determinativa que incluyese la determinación de dos o más tributos.
  
- ✓ Analizar la normativa que enmarca la reducción de sanción en la ley y su reglamento.

- ✓ Determinar los elementos inconsistentes del anterior precedente asumido por la anterior Superintendencia Tributaria actual Autoridad de Impugnación Tributaria.

## **5. METODO.**

### **5.1. Método Inductivo.**

Es aquel método que parte del estudio de un caso particular y a partir de ese estudio surge un principio general; en este entendido el método inductivo fue aplicado de manera global a todo el trabajo porque se partió de un caso particular planteado en el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente Fred Reymond Asbún Farah contra la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008 emitida por la entonces Superintendencia Tributaria Regional La Paz, que confirmó la Resolución Determinativa, sin considerar los pagos efectuados por concepto del Impuesto a las Transacciones (IT) determinado por la Administración Tributaria; pagos que el sujeto pasivo consideró debieron disminuir el reparo, además de efectuarse el cálculo en la reducción del ochenta (80%) por ciento de la sanción aplicada. Así también se consideró lo alegado por la Administración Tributaria que argumentó que la fiscalización comprende el IVA e IT correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, y que si bien fue cancelado el reparo del IT, el adeudo no fue cancelado en su totalidad porque quedó pendiente el IVA determinado, por lo que no puede considerarse la reducción de la sanción de acuerdo al artículo 156 de la Ley 2492 (CTB).

A partir del estudio de este caso se pudo generar un principio general, lo que a su vez permitió surja un nuevo precedente.

## **5.2. Método Analítico Sintético.**

El método analítico, consiste en tomar el objeto de estudio y dividirlo en sus partes más relevantes o importantes para luego estudiar cada una de sus partes por separado. El Método Analítico Sintético, consiste en reintegrar las partes del todo, es decir rearticular las partes y volver a unirlos para tener un entendimiento del todo. En la medida en que se entiendan cada una de las partes, el entendimiento del todo será cualitativamente superior.

El método analítico fue aplicado al plan de innovación profesional, en el estudio de cada uno de los componentes del fenómeno, en principio se estudió el caso concreto, del que se constató que el contribuyente consideró que al haber efectuado pagos por concepto del IT antes de que se emita la Resolución Determinativa, esta alcanzado con el beneficio de la reducción de sanción para ilícitos tributarios, en un ochenta (80%) por ciento, pero para la Administración Tributaria el pago del IT no implica el pago total de la deuda, ya que el proceso de fiscalización comprendió el IVA e IT por los períodos fiscales enero a junio de 2004.

Por otra parte se analizó lo establecido en la Ley 2492 (CTB) que en su artículo 156 dispone los beneficios de la reducción de sanción para ilícitos tributarios, dependiendo el momento de pago de la deuda tributaria, estableciendo la reducción en 40%, 60% y 80%, siendo en 80% cuando el pago de la deuda tributaria sea después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación con la Resolución Determinativa. Asimismo se estudió el artículo 47 de la citada Ley 2492, que define a la Deuda Tributaria (DT)

como el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria. De igual modo se analizó el artículo 8 del DS 27310 (RCTB) que dispone que la Deuda Tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y debe incluir la actualización e intereses y que las multas formarán parte de la Deuda Tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos, a través de la Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, según corresponda, lo que fue modificado por el artículo 12 del DS 27874 (RCTB) que consideró que la sanción se establecerá tomando en cuenta el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción.

Así también se estudió la forma de liquidación y pago de los impuestos, en este caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), extrayendo para el IVA lo dispuesto en el artículo 10 del DS 21530, que prevé que los contribuyentes deberán presentar la declaración jurada y pagar el impuesto resultante, dentro de los quince días siguientes a la finalización del mes al que corresponda. En cuanto al IT, el artículo 7 del DS 21532 que establece que el impuesto se liquidará y pagará por períodos mensuales en base a declaraciones juradas.

Finalmente, se analizó el DS 25619, de 17 de diciembre de 1999, que establece nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y pago de los impuestos de liquidación periódica mensual, considerando el último dígito del NIT.

Estos aspectos fueron estudiados por separado y el entendimiento de cada uno de los componentes del fenómeno (recurso jerárquico, alegatos, Ley y Decretos Supremos) nos ayudó a reintegrar

en un todo estos elementos, lo que nos permitió aplicar el marco jurídico al caso concreto y de esta manera poder extraer la síntesis que nos permita comprender de una manera adecuada el fenómeno y de cuyo análisis se pudo colegir que la deuda tributaria se determina por período e impuesto, generando así un nuevo precedente.

### **5.3. Método Literal.**

Este método consiste en la interpretación de lo escrito en la norma, comprendiendo su significado, es el método que primero se aplica en la interpretación jurídica y que también fue utilizado para el estudio del presente caso, ya que se analizó lo establecido en la Ley 2492 (CTB), en sus artículos 47 y 156; los Decretos Supremos Nos. 21530, 21532, 25619, 27310 y DS 27874.

### **5.4. Método Voluntarista.**

Con este método se pretende analizar cuál fue la voluntad del legislador en la redacción de la norma, este método también fue aplicado al presente caso para entender la voluntad del legislador en la redacción del artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), comprendiéndose que la norma pretende beneficiar a los contribuyentes que paguen su deuda tributaria, considerando la oportunidad de pago, mientras más antes sea, la reducción de la sanción será mayor, es decir que será de ochenta (80%) por ciento si se cancela antes de que se notifique la Resolución Determinativa, sesenta (60%) por ciento antes de la presentación del recurso de alzada y cuarenta (40%) por ciento antes de la presentación del recurso jerárquico, con el fin de motivar el pago, asegurando al Fisco una recaudación más pronta, disminuyendo la posible dilatación o retardación en la percepción del pago o su

cumplimiento, con posibles impugnaciones. Por otra parte en cuanto al artículo 47 de la misma Ley 2492 y los Decretos Supremos 21530, 21532 y 25619, se entiende que el cálculo de la deuda tributaria es por impuesto y por período.

### **5.5. Técnica de la Observación Documental.**

La misma se constituyó en una técnica básica en el desarrollo del presente trabajo, en tanto y en cuanto nos permitió revisar tanto el contenido del caso en cuestión, como la normativa que lo regula.

### **5.6. Técnica de la Entrevista.**

Dicha técnica se aplicó para la fase de resultados del trabajo, la misma se implementó no con fines de orden cuantitativo sino que busco simplemente reflejar el criterio experto de determinados funcionarios que coinciden con el nuevo precedente desarrollado por la AGIT, pese a que sus instituciones mantienen una opinión contraria.

## **6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.**

El presente trabajo de innovación profesional se desarrolló dentro de un proceso de impugnación en el ámbito administrativo, por lo que en principio debemos explicar que, con la entrada en vigencia del nuevo Código Tributario (Ley 2492) el año 2003, se introdujo una serie de reformas en el sistema tributario y una de las más importantes fue la creación una jurisdicción especial de naturaleza administrativa, ante la cual los contribuyentes puedan recurrir impugnando los actos emitidos por las Administraciones Tributarias, que hayan afectado sus derechos.

En ese contexto la Ley 2492 (CTB), en su Título III, artículo 132 dispone la creación, objeto, competencias y naturaleza de la **Superintendencia Tributaria**, estableciendo que es parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que se crea como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional. Además que tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

Con la promulgación y publicación de la nueva Constitución Política del Estado, en 7 de febrero de 2009 se establece una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, aprobada mediante DS 29894 cuyo Título X determina la extinción de las Superintendencias, empero en el artículo 141 del citado Decreto se dispone una nueva denominación de la Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales, que pasan a llamarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, respectivamente, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado.

Con la creación de la Superintendencia Tributaria ahora denominada **Autoridad de Impugnación Tributaria**, se tiene la existencia de un órgano independiente, imparcial y especializado en materia de impugnación tributaria, puesto que tal como se concluyó en las I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario *“La existencia de organismos administrativos independientes e imparciales dotados de*

*jurisdicción, es la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos” (Buitrago, 2008, p 23).*

Con el objetivo de garantizar la doble instancia en justicia tributaria especializada, en la etapa de impugnación se diferencian **dos instancias: Alzada** (en primera instancia) y **Jerárquica** (en segunda y última instancia), siendo admisible el Recurso de Alzada contra los actos definitivos de la Administración Tributaria descritos en el artículo 143 de la Ley 2492 (CTB) que se complementan con el artículo 4 de la Ley 3092, y contra la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada, es admisible el Recurso Jerárquico, conforme prevé el artículo 131 y 144 de la Ley 2492 (CTB), con lo que Bolivia se adscribe nuevamente en la corriente mundial que propicia la creación de órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria dentro de la órbita del Poder Ejecutivo, como una doble garantía para el correcto pago de tributos por el sujeto pasivo y para una percepción legítima de tributos por la Administración Tributaria, tal como expresó el Dr. Rafael Vergara (2008, p. 259) en las I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario.

Como partes del proceso de impugnación intervienen la Administración Tributaria, como Sujeto Activo y el contribuyente como Sujeto Pasivo. De acuerdo a la doctrina, el Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria principal. Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios a otros entes públicos (Villegas, 2007, p. 395).

Por su parte nuestra legislación en los artículos 21 de la Ley 2492 (CTB) y 3 del DS 27310, Reglamentario del Código Tributario Boliviano, consideran que el Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control,

verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en ese Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley, entendiéndose por **Administración Tributaria** a cualquier ente público con facultades de gestión tributaria otorgadas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado. De lo señalado podemos concluir que el **Sujeto Activo** es el Estado como titular de la relación jurídica tributaria, que a través de las Administraciones Tributarias ejerce sus facultades para la recaudación y cobro de los tributos.

Como otra parte del proceso de impugnación, se distingue al Sujeto Pasivo de la obligación tributaria, que es *“la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley”* (Giuliani, 1987 p. 432), al respecto sobre la sujeción pasiva surgieron diversas doctrinas, una de ellas considera sujeto pasivo, al contribuyente y responsable, otra al contribuyente y sustituto, excluyendo a los responsables y otra doctrina considera al contribuyente, sustituto y responsable, esta última como una división tripartita, posición que es asumida por Héctor Villegas en su texto Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (2007 p. 327-328).

Nuestra legislación por su parte opta por considerar como Sujetos Pasivos al contribuyente o sustituto, quienes deben cumplir las obligaciones tributarias establecidas en las Leyes, de acuerdo con el artículo 22 de la Ley 2492 (CTB), asimismo los artículos 23 y 25 del mismo Código, señalan que el contribuyente es el Sujeto Pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, condición que puede recaer en las personas naturales, jurídicas y herencias yacentes, y el Sustituto es la persona natural o jurídica, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones

tributarias. Con el artículo 4 del Decreto Reglamentario 27310, queda claro que los responsables de la obligación tributaria son el Sujeto Pasivo en calidad de contribuyente o su sustituto y terceros responsables.

En ese marco doctrinal y normativo, se tiene que el presente trabajo de innovación profesional tiene su inicio en la interposición del Recurso de Alzada por parte del contribuyente Fred Reymond Asbún Farah contra la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007 emitida por la Administración Tributaria (Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales) ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, actual Autoridad Regional La Paz de Impugnación Tributaria. Dicha instancia emite la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, que resuelve confirmar la Resolución Determinativa, manteniendo firme y subsistente el IVA omitido más intereses y la sanción por omisión de pago.

Para entender los fundamentos de la decisión del fallo de alzada, señalaremos en sentido académico que **Ratio decidendi**, son las razones de la decisión, es decir, aquellos argumentos que son indispensables e insustituibles en el armazón del edificio discursivo que soporta la decisión y la justifica, concepto de Luis Javier Moreno Ortiz, citado en el texto de José Antonio Rivera Santivañez (2007, p. 277), este último a su vez afirma que la ratio decidendi se liga internamente a la parte resolutive de la sentencia; por lo mismo se constituye en la razón de ser de la decisión o el alma y nervio central de la sentencia, sin cuya presencia no se sustentaría ni tendría sentido alguno la parte resolutive o decisum.

En ese entendido en el caso en concreto, la ratio decidendi de la Resolución de Alzada tuvo como fundamento lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 2492 (CTB) considerando que la Administración Tributaria calificó correctamente la conducta como omisión de pago en la Resolución Determinativa, aplicando el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, al establecer la existencia de tributos omitidos por ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal. Pese a que la instancia de alzada reconoce que el reparo del IT fue cancelado durante la fiscalización, sostiene que esto no constituye causal de exclusión de la calificación de la conducta como omisión de pago, que forma parte del cálculo correcto de la sanción.

La Resolución de Alzada fue impugnada por el sujeto pasivo, con la interposición del recurso jerárquico, en el que argumenta que se confirmó la Resolución Determinativa sin considerar la extinción de la obligación por pago del IT determinado por la Administración Tributaria y que tampoco se efectuó el cálculo en la reducción del 80% de la sanción aplicada. Por su parte la Administración Tributaria alega que aún el contribuyente canceló el concepto determinado por el IT, el adeudo no fue cancelado en su totalidad, quedando pendiente el IVA determinado, por lo que no correspondía que se considere la reducción de la sanción de acuerdo al artículo 156 de la Ley 2492 (CTB).

Frente a la impugnación y los argumentos de la Administración, la instancia jerárquica emite la Resolución que resuelve el recurso jerárquico STG-RJ/0273/2008, de 29 de abril de 2008, cuya ratio decidendi, se basa en que la deuda tributaria se paga por período e impuesto, conforme el análisis normativo de los artículos 47 y 156 de la Ley 2492 (CTB), 8 del DS 27310 (RCTB), 12 del DS 27874, 10 del DS 21530, 7 del DS 21532 y 1 del DS 25619; además que se tomará en cuenta la reducción de sanción considerando el pago de la deuda

tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales) como se encuentra prevista en los arts. 47 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310 (RCTB), sin incluir la sanción, puesto que esta se establecerá al momento de emitir el acto sancionador.

En ese entendido se consideró que el beneficio de la reducción de sanción del ochenta (80%) por ciento, previsto en el artículo 156 num. 1 de la Ley 2492 (CTB) se aplica cuando el pago de la deuda tributaria fuera después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria pero antes de la notificación con la Resolución Determinativa, acto que determina la obligación tributaria y con el que se concluye el proceso de fiscalización o verificación, cuyo carácter es declarativo y no constitutivo de la obligación, conforme lo señala el artículo 99 de la Ley 2492 (CTB), a tal efecto la doctrina sostiene que el **acto determinativo** consiste en el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos del hecho imponible (presupuesto material, personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente, concepto dado por Giannini tal como cita en su texto Benítez Alfredo (2009 p. 279). Otros autores consideran que es un acto exclusivo de la autoridad administrativa, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por circunstancias fácticas indicadas (JARACH Dino, p. 429-430). Consideramos que el más preciso es el criterio vertido por Héctor Villegas (2007, p. 395) que señala que es el acto o conjunto de actos

dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cual es el importe de la deuda (quantum debeat).

Con relación a este último elemento, **importe de la deuda (quantum debeat)**, como el resultado final del proceso de determinación y que muchos lo llaman liquidación, nuestra legislación lo ha plasmado en los artículos 99 de la Ley 2492 (CTB) y 19 del DS 27310 (RCTB) que considera que entre los requisitos a consignar en la Resolución Determinativa, están las especificaciones sobre la deuda tributaria, origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el artículo 47 de la Ley 2492 (CTB).

Ahora bien la **Deuda Tributaria**, es el monto total que debe ser pagada por el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, pues del incumplimiento de la **obligación tributaria**, entendida como un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real y que nace al momento en que acaece el hecho generador del tributo (artículos 13 y 16 de la Ley 2492), surge la deuda tributaria, que además genera una sanción, en el caso en concreto, la Omisión de Pago, que es la contravención tributaria, que se configura como la acción u omisión en el pago o un pago de menos de la deuda tributaria, por no efectuar las retenciones u obtener indebidamente beneficios y valores fiscales; sancionada con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria. Asimismo el artículo 42 del DS 27310 (RCTB) señala que la multa por omisión de pago a que se refiere el artículo 165 de la Ley 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda.

En cuanto a los componentes y cálculo de la **Deuda Tributaria** (DT) el artículo 47 de la Ley 2492 (CTB) establece entre sus componentes al Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, los intereses (r), de acuerdo a la siguiente fórmula:  $DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$ . El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. Por su parte el DS 27310 (RCTB) en su artículo 8 dispone 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 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria. Además 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, 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.

En ese contexto la **Deuda Tributaria** que surge de la obligación tributaria incumplida, se determina por período e impuesto, ya que para el cálculo del Tributo Omitido (TO) se considera el vencimiento de la obligación tributaria de cada impuesto y no como ha sido entendido por la Administración Tributaria y la Resolución de Alzada, que considera que para el beneficio de la reducción de la sanción del ochenta 80% por ciento, el pago debe ser por la totalidad del concepto determinado en este caso de ambos tributos, IVA e IT, cuando la determinación es de acuerdo a la naturaleza periódica e individual de cada impuesto en

el marco de lo establecido en los artículos 47 de la Ley 2492 (CTB), 10 del DS 21530 Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado, 7 del DS 21532 Reglamentario del Impuesto a las Transacciones y 1 del DS 25619 que dispone nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y pago de los impuestos de liquidación periódica mensual.

El cambio del precedente desarrollado en el plan de innovación tributaria se enmarco y respondió a los siguientes principios:

- ✓ **Principio de Igualdad**, este principio de carácter constitucional fue ampliamente estudiado en la materia de derecho constitucional de la maestría en Derecho Tributario, y uno de los imperativos categóricos del mismo es la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos y ciudadanas de un Estado; debe considerarse que este principio no solo exige que seamos iguales ante la Ley, también debemos ser iguales a la hora de aplicación de la Ley, tal como lo expuso el Dr. Rafael Vergara en la III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario (2010 p. 67-68). El principio considerado se encuentra consagrado en el artículo 27 de la CPE abrogada, pero vigente al momento de desarrollarse el cambio del precedente, el cual prescribe que: *“Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”*.

En ese marco podemos concluir que este principio no solo responde a la clásica forma de igualdad ante la Ley, pues lo

fundamental es la igualdad a momento de aplicar la Ley, lo que fue considerado y aplicado para el cambio de precedente.

- ✓ **Principio de Legalidad**, en el ámbito constitucional esta dado a que no hay tributo sin ley previa que lo establezca. (*nullum tributum sine lege*), es decir que solo la Ley puede crear, modificar o extinguir tributos. En materia administrativa la manifestación más específica de este principio es la sumisión de la actividad administrativa a la ley, tal como señala José Antonio Rivera Santivañez en su obra *Temas de Derecho Procesal Constitucional* (RIVERA José Antonio: 2007, p. 277), lo que se traduce en el Principio de sometimiento pleno a la ley dispuesto en el artículo 4 inc. c) de la Ley 2341, en resumen diremos que dicho principio consiste en el total sometimiento de las Administraciones Tributarias a la ley, es decir que los servidores públicos deben ajustar sus actos a las disposiciones legales, respetando el orden de prevalencia de las normas jurídicas y asegurando a los administrados el debido proceso, que fue aplicado en el presente trabajo de innovación, considerando la obligación de los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de aplicar lo dispuesto en la Ley 2492 (CTB), DS 27310 (RCTB) DS 27874, 21530 (R-IVA), 21532 (R-IT) y DS 25619, es decir aplicando el método literal, comprendiendo el significado de lo escrito en la norma, así como el método voluntarista entendiendo cuál fue la voluntad del legislador en la redacción de las normas, en este caso como se observa del marco legal aplicable se extrae que el pago de la deuda tributaria es por impuestos y por períodos uno independientemente de otro, tal como describe el concepto de deuda tributaria.

- ✓ Otro es el **Principio de imparcialidad**, en virtud del cual las autoridades administrativas actuarán en defensa del interés general, evitando todo género de discriminación o diferencia entre los administrados, conforme ha sido definido en el artículo 4 inc. f) de la Ley 2341 (LPA), en ese entendido los contribuyentes deben ser tratados en igualdad de condiciones al momento de aplicar la reducción de sanción, independientemente que la Administración Tributaria haya realizado la verificación de una o más obligaciones tributarias y en consecuencia haya determinado la deuda tributaria por uno o más impuestos; frente a otro contribuyente que haya sido sujeto a la verificación de una sola obligación y por la cual emerja en consecuencia una sola deuda tributaria; pues pretender que pague el total de la deuda tributaria determinada para que goce del beneficio de la reducción de sanción que le otorga la Ley, cuando de la determinación efectuada el contribuyente pudiera estar de acuerdo con un concepto (impuesto) determinado y cancelarlo pero no así del resto de los cargos determinados, decidiendo impugnarlos por considerarlos ser lesivos a sus intereses; resulta discriminatorio frente al contribuyente que tiene un solo adeudo determinado y por tanto una única deuda tributaria.
  
- ✓ Un Principio de suma importancia es el de **eficacia**, establecido en el inc. j) del artículo 4 de la citada Ley 2341 (LPA), el cual señala que todo procedimiento administrativo debe lograr su finalidad, evitando dilaciones indebidas; en ese contexto el cambio de precedente consideró que con el criterio anterior de que **no procede aplicar la reducción de la sanción dispuesta en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) cuando no se paga el total de la deuda tributaria determinada por la**

**Administración Tributaria**, se limitaba al sujeto pasivo a que pague la deuda tributaria por periodo y por impuesto, dejando de ser atractivo el beneficio de la reducción de la sanción para que cancele la deuda tributaria que considera le corresponde, pues la Administración Tributaria exigía el pago del total de la deuda tributaria determinada sin considerar la naturaleza individual y periódica de pago de cada impuesto, dejando de percibir la deuda y por ende que las arcas del Estado tampoco perciban dichos ingresos de manera casi inmediata.

## **7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO.**

### **7.1. Antecedentes del Plan de Innovación Profesional.**

Con anterioridad al precedente asumido por la Superintendencia Tributaria General actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, se presentaron casos similares donde el criterio de la Administración Tributaria, sobre la deuda tributaria era compartido por las instancias recursivas.

Como precedentes se tienen las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ/0532/2007, de 25 de septiembre de 2007 y STG-RJ/0728/2007, de 7 de diciembre de 2007. En el primero caso la Administración Tributaria verificó la obligación tributaria de dos impuestos el IVA e IT, por ambos conceptos, el contribuyente realizó pagos, empero el SIN, consideró que la deuda tributaria está compuesta por el tributo omitido, las actualizaciones y los intereses, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley 2492 (CTB) y **al no pagar el total de la deuda tributaria determinada por la**

**Administración Tributaria y el porcentaje de la sanción por la contravención de omisión de pago, que pudiera corresponder, no procede aplicar la reducción de la sanción dispuesta en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), que establece dicha reducción en un 80% cuando se efectúe el pago de la deuda tributaria antes de la notificación con la Resolución Determinativa.** En el segundo caso la Administración Tributaria también verificó la obligación tributaria de dos impuestos IVA e IT, por diferencias con sus Estados Financieros; según lo señalado por el contribuyente el IVA fue pagado, lo que se observa en su base imponible, desconociendo la reducción de sanciones; sin embargo el SIN estableció que la reducción de la sanción dispuesta en los arts. 156 de la Ley 2492 (CTB) y 38 del DS 27310 (RCTB) procederá siempre que el contribuyente **cancele previamente el total de la deuda tributaria más el porcentaje de la sanción que pudiera corresponder**, según el momento del pago y si no se paga en su totalidad la deuda tributaria ni el porcentaje de la sanción que correspondía, no es procedente que el contribuyente se beneficie con la reducción de sanciones.

Como se puede observar de los precedentes anteriores, el criterio concebido era: “deuda tributaria” es igual a “deuda determinada” y por lo tanto “pago total de la deuda tributaria” es lo mismo que “pago total de la deuda determinada”. Es decir que si la Administración Tributaria conforme a las facultades otorgadas en el Código Tributario verificaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente, por uno, dos o más tributos (IVA, IT e IUE) y como resultado del proceso de fiscalización o verificación determinaba reparos ya sea por todos o uno de los impuestos, la deuda determinada preliminarmente en la Vista de Cargo y determinada en la Resolución Determinativa constituía la deuda tributaria, sin considerar la naturaleza individual y periódica de pago de cada impuesto al momento de pago,

pese a que la determinación de la deuda tributaria es por periodo y por impuesto.

Consideramos que esta interpretación se debió a que el Código Tributario Ley 2492, vigente desde el 4 de noviembre de 2003, introducía nuevos conceptos y figuras como la deuda tributaria, su composición y forma de cálculo, al igual que el régimen de incentivos considerando el momento de pago de la deuda tributaria, lo que resulto novedoso y mereció distintas interpretaciones, tal como ocurrió en los casos anteriormente citados.

El plan de innovación profesional surgió del análisis de un caso en concreto en el que un sujeto pasivo afectado en el reconocimiento de los pagos efectuados, por parte de la Resolución de Alzada interpone el recurso jerárquico.

## **7.2. Antecedentes de hecho.**

Fred Reymond Asbún Farah percibió ingresos por alquiler de bienes y espacios en la playa de estacionamiento por los períodos de enero a junio de 2004, los mismos que fueron registrados en su Libro de Ventas IVA; sin embargo, dichos ingresos no fueron declarados por el contribuyente en los plazos de vencimiento establecidos para el pago del IVA e IT.

La Administración Tributaria en uso de sus facultades, inició la Verificación Externa en la modalidad Débito Crédito del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) correspondientes a los períodos fiscales enero a junio de 2004. Como efecto de la verificación iniciada, Fred Reymond Asbún Farah presentó

las declaraciones juradas del IVA e IT, procediendo al pago sólo de las multas por incumplimiento del deber formal por la falta de presentación de las Declaraciones Juradas. Posteriormente procede al pago del IT adeudado, además del mantenimiento de valor e intereses. Por su parte la Administración Tributaria emite la Vista de Cargo y posterior Resolución Determinativa GDLP N° 550 que mantiene el IVA omitido que no fue pagado. En vista de que el IVA no fue pagado y el IT fue pagado después de la fecha de vencimiento establecida para los períodos enero a junio de 2004, la Administración Tributaria efectuó el cálculo de la multa por la conducta calificada como Omisión de Pago, sancionada con el 100% sobre el tributo omitido actualizado, vale decir tanto del IVA como del IT.

### **7.3. Pronunciamiento de la Resolución de Alzada.**

El contribuyente con la interposición del recurso de alzada, impugna la Resolución Determinativa emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, exponiendo sus agravios. Por su parte la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, en la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, resuelve Confirmar la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, contra Fred Reymond Asbún Farah, manteniendo firme y subsistente el IVA omitido más intereses y la sanción por omisión de pago, considerando lo siguiente:

Según los arts. 10 y 77 de la Ley 843 y su Reglamento; el IVA y el IT determinados por el sujeto pasivo, se liquidan y abonan mediante una declaración jurada, por períodos mensuales; por lo que considera que en la Resolución Determinativa, la Administración calificó correctamente la conducta como omisión de pago, aplicando el 100%

del monto calculado para la deuda tributaria, según lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 2492 (CTB) ya que estableció la existencia de tributos omitidos por ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal.

El reparo del IT fue cancelado durante la fiscalización, lo que no constituye causal de exclusión, ni exime al contribuyente de la calificación de su conducta como omisión de pago; por tanto, forma parte del cálculo correcto de la sanción. Consecuentemente, la Resolución Determinativa calculó la sanción de Omisión de Pago, considerando el tributo omitido determinado en la fiscalización, así como el tributo cancelado durante el proceso de fiscalización, conformando ambos conceptos la base de cálculo de la sanción.

En ese entendido el sujeto pasivo recurre ante la instancia jerárquica impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, pidiendo considerar la extinción de la obligación por el pago del IT determinado por la Administración Tributaria, el que considera no fue disminuido del reparo y menos se efectuó el cálculo en la reducción del 80% de la sanción aplicada.

#### **7.4. Medidas de gestión del caso.**

Mediante Acta de Asignación de Expedientes, el caso fue asignado el 9 de abril de 2008, a una pareja de técnicos y una pareja de abogados, dos como responsables, de la que fui parte y dos como apoyo, luego de la asignación se convocó a una reunión en la que se procedió a la lectura de todo el expediente de impugnación y de los antecedentes administrativos del mismo; se comenzó con el recurso

jerárquico a fin de establecer los agravios denunciados, luego el pronunciamiento de la instancia de alzada en la Resolución de Alzada emitida, verificando la congruencia entre lo pedido y la Resolución emitida. Posteriormente, se procede a la revisión y resumen de los antecedentes de hecho, al igual que el marco jurídico inherente al caso. Asimismo, se buscan y revisan precedentes anteriores, de esa forma se procedió a realizar el resumen del recurso interpuesto, de la Resolución de Alzada, de los antecedentes de hecho y los alegatos de la Administración Tributaria.

En ese entendido, la pareja de trabajo responsable del caso conformado por la Lic. Amalia Chucatin y mi persona, en una reunión siguiente se encargó de elaborar el proyecto de Resolución de Recurso Jerárquico el que fue puesto a consideración de los Directores Jurídico y Técnico quienes luego de su revisión nos convocaron a una reunión para la aclaración de algunos puntos debido al cambio de criterio, en ese sentido, nos reunimos con el fin de expresar los criterios jurídicos que respaldaban el nuevo análisis efectuado, llegándose a la conclusión de que el proyecto debía reforzarse para sustentar los fundamentos para el cambio de precedente, lo que se hizo con la aplicación del método analítico sintético para estudiar cada una de las partes, como fue el caso en concreto y la normativa, para así reintegrar sus partes y tener el proyecto de Resolución Jerárquica.

En este caso, se analizó la normativa tributaria vigente como es la Ley 2492 (CTB) que en su artículo 156 referido a la Reducción de Sanciones para ilícitos tributarios, dispone que cuando el pago de la Deuda Tributaria sea 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; la reducción de la sanción será en ochenta (80%) por

ciento. Así también el artículo 47 de la misma Ley, que establece que la 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.

De igual modo fueron analizados varios Decretos Supremos, entre ellos el DS 27310 (RCTB) que en su artículo 8, dispone que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y debe incluir la actualización e intereses y que las multas formarán parte de la Deuda Tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos, a través de la Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, según corresponda.

Asimismo, se analizó el DS 27874 que en su artículo 12 modifica el inc. a) del artículo 38 del DS 27310 (RCTB), disponiendo que la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB), considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción. Es decir, considerando que se haya pagado la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales) como se encuentra prevista en los arts. 47 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310 (RCTB), empero sin incluir la sanción.

También se analizaron los Decretos Reglamentarios de los impuestos verificados, en este caso el DS 21530 reglamentario del IVA, que en su artículo 10, establece que los contribuyentes deberán presentar la declaración jurada y pagar el impuesto resultante, dentro de los quince días siguientes a la finalización del mes al que corresponda. El DS 21532 del IT, cuyo artículo 7 dispone que el impuesto se liquidará y pagará por períodos mensuales en base a

declaraciones juradas y el DS 25619, de 17 de diciembre de 1999, que establece nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y pago de los impuestos de liquidación periódica mensual, considerando el último dígito del NIT.

Del análisis normativo, empleando el método literal y voluntarista en cuanto al espíritu de la norma, se estableció que la deuda tributaria surge de la obligación tributaria incumplida, la que a su vez se originó al acaecimiento del hecho generador, presupuesto que se configura por cada tributo; por lo tanto la deuda tributaria se determina por período e impuesto y su pago debe ser entendido de ese modo, puesto que el pago de la deuda tributaria, no es igual al pago del total determinado. Es decir que de dos o más impuestos determinados, el pago de la deuda tributaria de uno de los impuestos significa la deuda tributaria de ese impuesto, el que merece se aplique la reducción de la sanción según sea el momento de pago y en el caso en concreto fue de ochenta (80%) por ciento, habiendo previsto el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) también la reducción de cuarenta (40%) y sesenta (60%) por ciento, cuando el pago sea antes de la interposición del recurso de alzada y antes de la interposición del recurso jerárquico respectivamente. De lo analizado se aplicó el método inductivo donde se partió de un caso particular para establecer un precedente general, concibiendo de este modo un nuevo precedente para estos casos, por lo que aplicando los métodos descritos, emerge un nuevo precedente distinto a las anteriores.

Las medidas de gestión concluyeron con la aprobación y suscripción del Informe técnico-jurídico STG-IT-0273/2008, de 28 de abril de 2008, por parte de los abogados y técnicos asignados al caso, Directores Técnico y Jurídico, así como el Intendente Tributario. El señalado informe fue remitido oficialmente a la Máxima Autoridad

Ejecutiva para su consideración. Después del análisis correspondiente fue aprobado emitiéndose finalmente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0273/2008, de 29 de abril de 2008, en la que se establece el nuevo precedente.

## **8. RESULTADOS.**

- ✓ En cuanto a los resultados que se generaron a partir del nuevo precedente desarrollado en la AGIT, podemos indicar que la posición institucional en el Servicio de Impuestos Nacionales es aún la de mantener un criterio contrario a la orientación del nuevo precedente motivo del presente trabajo; sin embargo al interior de dichas instituciones funcionarios de las mismas consideran que el criterio institucional de su entidades es equivocado y coinciden con la visión que sostiene el precedente desarrollado al interior de la AGIT.

En este sentido transcribimos dos entrevistas tanto a un ex funcionario como a un funcionario en ejercicio del Servicio de Impuestos Nacionales, al considerar las mismas ilustrativas de lo indicado líneas arriba:

El ex funcionario Dr. Ernesto Mariño frente a la pregunta de cuál su opinión sobre la aplicación de la reducción de sanción, si debe ser con el pago total de la deuda tributaria determinada, como sostiene la Administración Tributaria o por impuesto y por período como lo ha establecido la AGIT, manifestó:

*Algunas gerencias distritales del SIN (casi la mayoría), erradamente aplican la reducción de sanciones siempre y*

*cuando el sujeto pasivo hubiera pagado el total de la deuda consignada en la VC o RD (que puede ser por varios impuestos y períodos).*

*Pero mi criterio personal es que la deuda tributaria no hay que tomarla como el total de un proceso de fiscalización que puede incluir varios impuestos y periodos; sino que la deuda tributaria según la definición señalada en el art. 47 de la Ley 2492, se refiere expresa y concretamente a un solo impuesto y un solo período; por lo mismo, si en un proceso de fiscalización, existen reparos por varios impuestos y períodos, y si el sujeto pasivo, paga sólo la deuda de un impuesto por un determinado período (ej. IVA 01/2010), tiene el derecho a beneficiarse con la reducción de sanciones por ese impuesto y período, así se encuentren pendientes de pago la deuda de los otros períodos del mismo impuesto y también de otros impuestos y períodos.*

En cuanto a la misma pregunta formulada al funcionario que ejerce funciones en la Gerencia GRACO La Paz del SIN, expresó la siguiente opinión:

*“Siempre he mantenido mi posición de que los procedimientos de determinación llevados a cabo por la Administración Tributaria, desde su inicio hasta la conclusión del mismo con la emisión de la RD, siempre discriminan los impuestos y periodos fiscales sujetos a la verificación ó fiscalización según corresponda, en ese sentido la liquidación de la deuda tributaria de igual manera se liquida periodo por periodo. Entonces siendo que cuando el contribuyente tiene una deuda tributaria conformada por varios impuestos y periodos quiere pagar alguno de ellos con la reducción de sanciones, yo considero que sí*

*puede hacerlo periodo por periodo, toda vez que la liquidación no viene en uno sino de manera discriminada.*

*Ahora la posición del SIN sobre el art. 47 considera la deuda tributaria dentro el procedimiento de determinación como una sola, cosa que tampoco comparto ya que el mencionado artículo en ninguna parte de su contenido se refiere a eso. Los impuestos como tales son independientes entre sí, por ende también los periodos en los que el contribuyente debe presentar y pagar sus impuestos, en ese sentido no encuentro el por que no se podría pagar un determinado periodo con reducción de sanciones, toda vez que en una RD por ejemplo puedo estar en desacuerdo con alguno de los conceptos del reparo determinado y quizá con otros sí este de acuerdo, por lo que a fin de evitarme una deuda más grande en lo posterior puedo decidir pagar ciertos periodos”.*

- ✓ Como parte de los resultados también se evidenció que el caso analizado en el presente trabajo de innovación profesional, Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0273/2008, de 29 de abril de 2008, no fue objeto de impugnación por parte de la Administración Tributaria. Sin embargo la posterior Resolución Jerárquica emitida STG-RJ/085/2009, de 05 de marzo de 2009, que lógicamente mantuvo el criterio plasmado en el precedente, sí fue objeto de impugnación ante la Corte Suprema de Justicia con la interposición de la demanda contenciosa administrativa correspondiente, razón por la que se entiende que mientras no exista un fallo en contrario el SIN mantiene su criterio opuesto en cuanto a este tema.

Asimismo se debe aclarar que a la fecha no existe Auto Supremo por parte del máximo Tribunal de Justicia, que se pronuncie sobre el mencionado caso, puesto que las Resoluciones emitidas a la fecha por parte del mismo corresponden a casos de la gestión 2004, y como se indico la Resolución Jerárquica impugnada corresponde al año 2009.

- ✓ En el ámbito interno, la AGIT antes del desarrollo del precedente, motivo del presente trabajo emitió dos (2) resoluciones con el criterio antiguo que consideraba que para beneficiarse de la reducción de sanción debía pagarse el total de la deuda tributaria. Al momento bajo el nuevo precedente se han emitido en la gestión 2008 dos (2) casos; gestión 2009 seis (6) casos; gestión 2010 dos (2) casos; en total 10 (diez) resoluciones que mantienen y consolidan el nuevo criterio.

## **9. CONCLUSIONES.**

- ✓ El anterior precedente consideró que no procede aplicar la reducción de la sanción dispuesta en el artículo 156 de la Ley 2492 (CTB) cuando no hay el pago del total de la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria.
- ✓ El criterio concebido en los precedentes anteriores, es que “deuda tributaria” es igual a “deuda determinada” y por lo tanto que “pago total de la deuda tributaria” es lo mismo que “pago total de la deuda determinada”.
- ✓ La Administración Tributaria consideró que la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente,

por uno o más impuestos y la posterior determinación de la deuda tributaria, constituía la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, desconociendo al momento de pago la determinación por impuesto y período y sentando el trato desigual que esto produce entre contribuyentes si se desconoce la reducción de sanción.

- ✓ Del análisis de la normativa se estableció que los criterios de las anteriores precedentes emitidos por la AGIT, fueron incorrectos puesto que la Deuda Tributaria (DT) en el marco del artículo 47 de la Ley 2492 (CTB), es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, la que acaece por cada tributo, al configurarse el hecho generador o imponible.
- ✓ Del análisis de la normativa se concluye que la deuda tributaria está ligada a la obligación tributaria, que nace al momento en que acaece el hecho generador del tributo.
- ✓ La deuda tributaria es calculada por impuesto y por período, por lo que al momento de pago, para aplicar la reducción de sanción, deben seguirse las mismas reglas.
- ✓ La figura de la reducción de sanción y los conceptos de la deuda tributaria composición y forma de cálculo, resultan novedosos en el Código Tributario Ley 2492, vigente desde el 4 de noviembre de 2003, por lo que la interpretación se inclinó a considerar el término literal de deuda tributaria como deuda tributaria determinada.

- ✓ El cambio de precedente se dio en base al análisis (método analítico sintético) del espíritu de las normas en cuanto a la voluntad del legislador (método voluntarista) salvando los principios de igualdad, legalidad e imparcialidad en el que deben enmarcarse las actuaciones, en resguardo de las partes intervinientes que recurren en busca de justicia tributaria.
  
- ✓ El precedente anterior debe cambiarse a efecto de que los contribuyentes tengan el derecho a beneficiarse con la reducción de sanciones, teniendo la libertad de pagar o impugnar, sin perder el beneficio por los adeudos que paguen aún cuando quede pendiente el pago de la deuda de los otros impuestos determinados.

# BIBLIOGRAFIA

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

### Normas.

- 📄 Nueva Constitución Política del Estado. (2008) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 Constitución Política del Estado abrogada. (2004) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 Ley 843 de Reforma Tributaria Texto Ordenado. (2004) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 Ley 2492 Código Tributario Boliviano. (2003) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 Ley 3092 Procedimientos para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, incorporación al Código Tributario Boliviano. (2005) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 Ley 2341 de Procedimiento Administrativo. (2002) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 DS 21530 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. (1987) La Paz, Bolivia.
  
- 📄 DS 21532 Reglamento del Impuesto a las Transacciones. (1987) La Paz, Bolivia.

- ▣ DS 25619 Establece nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y el pago de impuestos de liquidación periódica mensual. (1999) La Paz, Bolivia.
- ▣ DS 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano. (2004) La Paz, Bolivia.
- ▣ DS 27874 Normas complementarias al Reglamento del Código Tributario Boliviano. (2004) La Paz, Bolivia.
- ▣ DS 29894 Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional. (2009) La Paz, Bolivia.

### **Textos.**

- ▣ Benítez A. (2009) *El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas* La Paz, Bolivia: Azul Editores.
- ▣ Jarach D. (2004) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (3ª ed.) Buenos Aires, Argentina: Artes Gráficas Candil.
- ▣ Rivera J. (2007) *Temas de Derecho Procesal Constitucional* (1ª ed.) Cochabamba, Bolivia: Grupo Editorial Kipus.
- ▣ Villegas H. (2007) *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario* (9ª ed.) Buenos Aires, Argentina: Astrea.
- ▣ Superintendencia Tributaria. (2008) *I as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario* (1ª edición) La Paz, Bolivia.

- 📄 Autoridad de Impugnación Tributaria. (2010) *III as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario* (3ª edición) La Paz, Bolivia.
- 📄 Autoridad de Impugnación Tributaria. (2009) *Memoria 2009* La Paz, Bolivia.

### **Documentos WEB.**

- 📄 Sin Autor [www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo) Recuperado el 9, 13, 22 de abril, 5, 17 de mayo.

# ANEXOS

# RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0273/2008

**La Paz, 29 de abril de 2008**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz.

Sujeto Pasivo: **Fred Reymond Asbún Farah**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Franz Pedro Rozich Bravo.

Número de Expediente: **STG/0117/2008//LPZ/0357/2007**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por Fred Reymond Asbún Farah (fs. 56-56vta. del expediente); la Resolución STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, del Recurso de Alzada (fs. 46-54 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico STG-IT-0273/2008 (fs. 69-84 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

## **CONSIDERANDO I:**

### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

#### **I.1. Fundamentos del Recurrente**

Fred Reymond Asbún Farah, interpone Recurso Jerárquico (fs. 56-56vta. del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, pronunciada por la Superintendente Tributaria Regional La Paz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada confirma la Resolución Determinativa, sin considerar la extinción de la obligación por pago con relación al IT determinado por la Administración Tributaria; añade que su pago por el IT correspondiente a los períodos de enero a junio de 2004 por un total de Bs61.984.- fue verificado en el sistema SIRAT, tal como señala la propia Resolución Determinativa; sin embargo no fue disminuido del reparo y menos se efectuó el cálculo en la reducción de la sanción, ya que tomando en cuenta que los pagos se efectuaron en mayo, junio y julio de 2006, debió acordarse la reducción del 80% de la sanción aplicada.

- ii. Por lo expuesto solicita se deje sin efecto la Resolución de Alzada y se declare la extinción de la obligación correspondiente al IT, disponiendo a su vez la aplicación del art. 156 de la Ley 2492 (CTB).

## **I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución Administrativa STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Superintendente Tributaria Regional La Paz (fs. 46-54 del expediente), resuelve Confirmar la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, contra Fred Reymond Asbún Farah, manteniendo firme y subsistente el importe de 169.088.- UFV por IVA omitido más intereses y la sanción por omisión de pago; con los siguientes fundamentos:

- i. La Administración Tributaria determinó que Fred Reymond Asbún Farah, no presentó las DDJJ, F-143 y F-156 de enero a junio 2004, incumpliendo los pagos del IVA e IT que originaron los cargos de Bs178.328.- por IVA y Bs46.915.- por IT por alquiler de bienes y playa de estacionamiento facturados y no declarados, apropiación indebida de crédito fiscal y la comisión de omisión de pago, tipificada en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), multa igual al 100% del tributo omitido expresado en UFV.
- ii. El contribuyente no observa la determinación del IVA e IT sobre base cierta, practicada por la Administración Tributaria; por el contrario, conforme a las fotocopias de las Boletas de Pago, se verifica que efectuó el pago del IT de los períodos enero a junio 2004. Siendo que el recurrente no impugnó los adeudos tributarios emergentes de la fiscalización, se mantiene firme el tributo omitido de Bs178.328.- por IVA.
- iii. La impugnación de la Resolución Determinativa radica en la supuesta aplicación retroactiva de la sanción de omisión de pago establecida en el art. 165 de Ley 2492 (CTB), que no se hallaría vigente para los períodos enero a junio 2004 fiscalizados; al respecto aclara que el art. 81 de CPE, señala que la Ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley. Por su parte la Ley 2492 (CTB), establece que el nuevo Código Tributario entrará en vigencia a los noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, lo que ocurrió el 4 de agosto de 2003, consecuentemente, la Ley 2492 (CTB) entró en vigencia a partir del 3 de noviembre de 2003.
- iv. Explica que de acuerdo con los arts. 33 de la CPE y 150 de la Ley 2492 (CTB), la Ley es irretroactiva, con el objeto de garantizar la seguridad jurídica. Tal principio fue

aplicado en las Sentencias Constitucionales y Resoluciones Jerárquicas que refiere el contribuyente; empero, en dichos procesos se impugnó la aplicación de la Ley 2492 a períodos anteriores a noviembre 2003; así la Resolución Administrativa STR-SCZ/RA N° 0004/2004 establece que “no corresponde calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, tipificada por el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), para sancionar contravenciones de los períodos diciembre de 1999 a agosto de 2000”.

- v. Señala que la comisión de la contravención de omisión de pago se produjo en los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004, cuando se encontraba en plena vigencia la Ley 2492 (CTB). Por tanto, la Administración calificó correctamente su conducta como omisión de pago, aplicándola con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB), vigente a partir del 3 de noviembre de 2003.
- vi. En cuanto al erróneo cálculo de la multa por omisión de pago en la Resolución Determinativa, señala que según los arts. 10 y 77 de la Ley 843 y su Reglamento, el IVA y el IT determinados por el sujeto pasivo, se liquidan y abonan mediante una declaración jurada, por períodos mensuales. La Administración Tributaria, estableció la existencia de tributos omitidos por ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal, reparo del IT que fue cancelado durante la fiscalización. Asimismo calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, sancionada con una multa del 100% sobre el tributo omitido actualizado, según lo establecido en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB).
- vii. El tributo pagado voluntariamente, con posterioridad a la fecha de vencimiento de pago, no constituye causal de exclusión, ni exime al contribuyente de responsabilidad por la comisión de omisión de pago; por tanto, forma parte del cálculo de la sanción conforme a la normativa señalada; consecuentemente, la Resolución Determinativa calculó la sanción de Omisión de Pago, considerando el tributo omitido determinado en la fiscalización, así como el tributo cancelado durante el proceso de fiscalización, conformando ambos conceptos la base de cálculo de la sanción.
- viii. Finalmente, concluye que la Administración Tributaria efectuó el cálculo correcto de la sanción de omisión de pago por el tributo omitido y pagos efectuados fuera de término y siendo que el contribuyente no observó otros aspectos de la determinación del tributo omitido y al establecer que en el procedimiento de la Administración Tributaria no se cometieron errores que vicien de nulidad o que vulneren los

principios constituciones de legalidad y el debido proceso, confirma la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El Recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Determinativa GDLP N° 550, se inició **el 29 de noviembre de 2007**, como se evidencia del cargo de recepción (fs. 15-16vta. del expediente). En este sentido, tanto en la parte adjetiva o procesal como en la parte material o sustantiva, corresponde aplicar al presente recurso administrativo de impugnación lo establecido en el Título III de la referida Ley 2492 (CTB), la Ley 3092 (Título V del CTB) y las normas reglamentarias conexas, debido a que la verificación corresponde al IVA e IT de los períodos fiscales enero a junio de 2004.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 17 de marzo de 2008, mediante nota STRLP/0294/2008, de 14 de marzo de 2008, se recibió el expediente STR/LPZ/0357/2007 (fs.1-59 del expediente), procediéndose a emitir los correspondientes Informes de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos del 19 de marzo de 2008 (fs. 60-61 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 62 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **6 de mayo de 2008**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de Hecho.**

- i. El 11 de mayo de 2006, la Administración Tributaria notificó al representante legal de Fred Reymond Asbún Farah, con el formulario 7533 Notificación Inicio de Verificación Externa N° 0006OVE0228 en la modalidad Débito Crédito por los impuestos IVA e IT correspondientes a los períodos fiscales enero a junio de 2004 (fs. 9, 14-16 de antecedentes administrativos).

- ii. El 15 de mayo de 2006, mediante Acta de Recepción, la Administración recibió la documentación de Fred Reymond Asbún Farah consistente en: Libro de Compras y Ventas IVA, Recibos de Alquiler, Facturas de Compras, Talonarios de notas fiscales emitidas y Contratos de Alquiler (fotocopias), todos correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, documentación que le fue requerida mediante la Orden de Verificación 0006OVE0228 (fs. 35 de antecedentes administrativos).
- iii. El 10 de mayo de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: GDLP/DF/SFE/INF-1363/2007, según el cual, iniciada la verificación, constató que el contribuyente no presentó las declaraciones juradas del IVA e IT por los períodos fiscalizados, por lo que efectuaron consulta respecto a la consideración del crédito fiscal del contribuyente; cuya respuesta concluye que si el contribuyente pretende que se le considere su crédito fiscal, debe presentar sus DDJJ declarando tanto los importes a favor del fisco como del contribuyente, además de que deberá demostrar la procedencia de su crédito fiscal.

Continúa el informe citado indicando que de la verificación realizada al IVA detectó: 1) Ingresos según Recibos de Alquiler que no fueron declarados y 2) Facturas emitidas a otro nombre y otras que no tienen relación con la actividad, por lo que depuró el crédito fiscal, surgiendo un saldo a favor del fisco de Bs178.328.-. En relación con el IT expresa que los reparos corresponden a ingresos no declarados en los períodos de enero a junio de 2004, aspecto observado también en el IVA, que originan un IT omitido de Bs46.915.- que hacen un total de Bs225.243.-. Asimismo, indica que en la etapa de la verificación, el contribuyente efectuó pagos a cuenta de la deuda del IT por un total de Bs61.984.- los cuales incluyen Bs46.915.- por impuesto omitido más los accesorios correspondientes (458-462 de antecedentes administrativos).

- iv. El 2 de julio de 2007, la Administración Tributaria notificó personalmente a Fred Reymond Asbún Farah con la Vista de Cargo N° 20-DF-SFE-67/2007, de 10 de mayo de 2007, que establece sobre base cierta las obligaciones tributarias del IVA e IT, correspondientes a los períodos de enero a junio 2004, en 253.953.- UFV que incluyen tributo actualizado e intereses; asimismo, establece de forma preliminar que la conducta del contribuyente se adecua a la Omisión de Pago tipificada en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), sancionándola con el 100% sobre el tributo omitido; también aclara que los pagos a cuenta por Bs61.984.- serán considerados en la liquidación final; además otorga el plazo de treinta (30) días para formular descargos (fs. 464-467 de antecedentes administrativos).

v. El 13 de julio de 2007, Fred Reymond Asbún Farah presentó nota sin número, señalando que adjunta fotocopia de doce (12) DDJJ, junto con doce (12) fotocopias de Boletas de Pago, para que se adjunten al trámite, documentación que fue recibida mediante Acta de Recepción de la misma fecha (fs. 468-469 de antecedentes administrativos).

vi. El 17 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe Complementario CITE: GDLP/DF/SFE/INF-2054/07, el cual señala que dentro el término establecido para presentar descargos, el contribuyente presentó DDJJ del IVA e IT por los períodos enero a junio 2004, las que no desvirtúan los reparos debido a que el contribuyente no canceló el saldo a favor del fisco determinado; indica además, que presentó boletas de pago que acreditan que canceló la multa por el incumplimiento de deberes formales en la presentación de las DDJJ del IVA e IT por los períodos señalados. Añade que los pagos a cuenta por concepto del IT serán considerados en la Resolución Determinativa (491-494 de antecedentes administrativos).

Finalmente, el citado informe concluye que los pagos en defecto ascienden a Bs162.670.-, concepto por el que remitió antecedentes al Departamento Jurídico según nota CITE: GDLP/DF/SFE/C-1296/07, de 28 de agosto de 2007, y que la depuración del crédito fiscal asciende a Bs15.658.- que serán incluidos en la Resolución Determinativa, al margen de los pagos en defecto, conceptos que totalizan Bs178.328.- de acuerdo con el siguiente detalle:

#### I V A

##### Detalle de pagos en defecto y Depuración de crédito fiscal

| Período        | Pago en defecto | Depuración del crédito fiscal | Total          |
|----------------|-----------------|-------------------------------|----------------|
| Ene-04         | 35.583          | 3.734                         | 39.317         |
| Feb-04         | 23.723          | 873                           | 24.596         |
| Mar-04         | 24.918          | 2.808                         | 27.726         |
| Abr-04         | 30.519          | 2.872                         | 33.391         |
| May-04         | 26.037          | 2.222                         | 28.259         |
| Jun-04         | 21.890          | 3.149                         | 25.039         |
| <b>TOTALES</b> | <b>162.670</b>  | <b>15.658</b>                 | <b>178.328</b> |

vii. El 16 de octubre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe GDLP-DJTCC-UJT-236, el cual concluye que la conducta de Fred Reymond Asbún Farah se adecua a las previsiones de los art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310, como Omisión de Pago, sancionando con una multa del 100% sobre el tributo omitido (fs. 500 de antecedentes administrativos).

viii. El 15 de noviembre de 2007, la Administración Tributaria notificó a Fred Reymond Asbún Farah con la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, que señala que el contribuyente canceló el IT omitido de Bs46.915.-, mantenimiento de valor por Bs4.949.- e intereses por Bs10.120.-, que hacen un total de Bs61.984.-, y determina sobre base cierta las obligaciones por el IVA correspondiente a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, que ascienden a un total de 213.696.- UFV que incluyen impuesto omitido actualizado e intereses; además señala que la conducta del contribuyente se adecua a las previsiones de los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310 como omisión de pago, correspondiendo sancionar con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido actualizado, que asciende a 213.571.- UFV a base del IVA e IT (fs. 504-507vta. de antecedentes administrativos).

## **IV.2. Alegatos de las Partes**

### **IV.2.1 Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Franz Pedro Rozich Bravo, conforme acredita personería en la Resolución Administrativa 03-0022-08, de 8 de febrero de 2008 (fs. 63 del expediente) mediante memorial presentado el 11 de abril de 2008 (fs. 64-64vta. del expediente) formula alegatos escritos dentro de término de ley, expresando lo siguiente:

i. Señala que la fiscalización comprende el IVA e IT correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, y que si bien el recurrente canceló la suma de Bs61.984.- por IT, el adeudo no fue cancelado en su totalidad, quedando pendiente el IVA determinado. Añade que el pago, aunque voluntario, fue extemporáneo con relación a la fecha de vencimiento y solo por el IT, vale decir que fue parcial, por lo que no correspondía que se considere la reducción de la sanción de acuerdo al art. 156 de la Ley 2492 (CTB); por lo que solicita se confirme en su totalidad la Resolución STR/LPZ/RA 0119/2008 y la Resolución Determinativa.

## **IV. 3. Antecedentes de derecho.**

### **i. Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB)**

**Art. 47. (Componentes de la Deuda Tributaria).** Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$$

**Art. 156. (Reducción de Sanciones).** 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.
2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.
3. El pago de la deuda tributaria efectuada después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento.

**ii. D S 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).**

**Art. 8. (Determinación y Composición de la Deuda Tributaria).** La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 47° de la Ley N° 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, 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.

**Art. 38. (Reducción de Sanciones).** Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el artículo 156 de la Ley N° 2492, se aplicarán considerando lo siguiente:

a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior.

**iii. DS 27874, de 26 de noviembre de 2004, Normas complementarias al Reglamento del Código Tributario Boliviano.**

**Art. 12. (Modificaciones).**

IV. Se modifica el inciso a) del Artículo 38° del Decreto Supremo N° 27310 de la siguiente manera:

a) "En el caso previsto en el inciso b) del Artículo 21° del presente Decreto Supremo, a tiempo de dictarse la Resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el Artículo 156° de la Ley N° 2492, **considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción.**" (las negrillas son nuestras).

**iv. DS 21530, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (IVA).**

**Art. 10.** Los contribuyentes del impuesto deben presentar la declaración jurada y pagar el impuesto resultante, cuando corresponda, dentro de los quince (15) días siguientes al de la finalización del mes al que corresponden, en cualquiera de los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción de su domicilio....

La obligación de presentar la declaración jurada subsiste aun cuando surja un saldo a favor del contribuyente, o que durante el período no hubiera tenido movimiento alguno.

**v. DS 21532, Reglamento del Impuesto a las Transacciones (IT).**

**Art. 7.** El impuesto se liquidará y pagará por períodos mensuales en base a declaraciones juradas efectuadas en formulario oficial, cuya presentación y pago será realizado dentro de los 15 (quince) días siguientes al de la finalización del mes al que corresponde.

La obligación de presentar la declaración jurada subsiste, aún cuando durante el periodo fiscal el contribuyente no hubiera tenido ingresos gravados por este impuesto...

**vi. DS 25619, Establece nuevas fechas de vencimiento.**

**Art. 1.** Se establece nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y pago de los siguientes impuestos de liquidación periódica mensual.

**a) IVA**

**c) IT**

Para tal efecto, las nuevas fechas de vencimiento establecidas para la presentación de las declaraciones juradas de los contribuyentes o responsables, considerando el último dígito del número de Registro Único de Contribuyentes, se rigen de acuerdo a la siguiente distribución correlativa.

**Dígito Vencimiento**

0 Hasta el día 13 de cada mes.

1 Hasta el día 14 de cada mes.

2 Hasta el día 15 de cada mes.

3 Hasta el día 16 de cada mes

4 Hasta el día 17 de cada mes.

5 Hasta el día 18 de cada mes.

6 Hasta el día 19 de cada mes.

7 Hasta el día 20 de cada mes.

8 Hasta el día 21 de cada mes.

9 Hasta el día 22 de cada mes.

**IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

**IV.4.1. Reparos determinados por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).**

i. En principio, es pertinente dejar claramente establecido que el recurso jerárquico versa sobre el pago del IT y la aplicación de la reducción de sanciones prevista en el art. 156 del Ley 2492 (CTB), no habiendo impugnado el recurrente aspectos relativos al IVA, y siendo que la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, determina sobre base cierta las obligaciones por el IVA correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, que ascienden a un total de 213.696.-

UFV que incluyen impuesto omitido actualizado e intereses; además de la conducta del contribuyente, que se adecua a las previsiones del art. 165 de la Ley 2492 (CTB), con la sanción de una multa igual al 100% sobre el tributo omitido actualizado que asciende a Bs169.088.-, por lo que se mantiene la deuda tributaria por el IVA determinada por la Administración Tributaria que asciende a Bs382.784.-, conforme se detalla en el siguiente cuadro:

#### Deuda Tributaria por el I V A

Expresada en UFV

| Período        | Impuesto omitido actualizado | Intereses     | Total deuda    | Sanción por Omisión de Pago | Total deuda tributaria por IVA |
|----------------|------------------------------|---------------|----------------|-----------------------------|--------------------------------|
| Ene-04         | 37.587                       | 10.537        | 48.124         | 37.586                      | 85.710                         |
| Feb-04         | 23.433                       | 6.409         | 29.842         | 23.433                      | 53.275                         |
| Mar-04         | 26.315                       | 7.000         | 33.315         | 26.315                      | 59.630                         |
| Abr-04         | 31.591                       | 8.188         | 39.779         | 31.591                      | 71.370                         |
| May-04         | 26.644                       | 6.715         | 33.359         | 26.644                      | 60.003                         |
| Jun-04         | 23.518                       | 5.759         | 29.277         | 23.519                      | 52.796                         |
| <b>TOTALES</b> | <b>169.088</b>               | <b>44.608</b> | <b>213.696</b> | <b>169.088</b>              | <b>382.784</b>                 |

#### IV.4.2. Pagos a cuenta del Impuesto a las Transacciones (IT) y la reducción de la sanción.

- i. Fred Reymond Asbún Farah, en el presente Recurso Jerárquico, manifiesta que la Resolución de Alzada confirma la Resolución Determinativa sin considerar la extinción de la obligación por el pago del IT correspondiente a los períodos de enero a junio de 2004 por Bs61.984.- ya que dicho importe no fue disminuido del reparo y menos se efectuó la reducción del 80% sobre la sanción aplicada, por cuanto los pagos se efectuaron en mayo, junio y julio de 2006. Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la Resolución de Alzada y se declare la extinción de la obligación correspondiente al IT, disponiendo a su vez la aplicación del art. 156 de la Ley 2492 (CTB).
- ii. Al respecto el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) referido a la Reducción de Sanciones, para ilícitos tributarios, dispone que 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.** **2.** El pago de la Deuda Tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta por ciento (60%). **3.** El pago de la Deuda Tributaria efectuada después de notificada la

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta por ciento (40%).

- iii. Por su parte, el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), establece que la 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; asimismo, el art. 8 del DS 27310 dispone que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y debe incluir la actualización e intereses y que las multas formarán parte de la Deuda Tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda; además el art. 7 del DS 21532 reglamentario del IT establece que el impuesto se liquidará y pagará por períodos mensuales en base a declaraciones juradas, y para el IVA el plazo establecido según el art. 10 del DS 21530, dispone que los contribuyentes deberán presentar la declaración jurada y pagar el impuesto resultante, dentro de los quince días siguientes a la finalización del mes al que corresponda y, finalmente, el DS 25619 de 17 de diciembre de 1999, establece nuevas fechas de vencimiento para la presentación de declaraciones juradas y pago de los impuestos de liquidación periódica mensual, considerando el último dígito del NIT; de lo que se puede colegir que la deuda tributaria se determina por período e impuesto.
- iv. De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente se evidencia que Fred Reymond Asbún Farah percibió ingresos por alquiler de bienes y espacios en la playa de estacionamiento por los períodos de enero a junio de 2004, los mismos que fueron registrados en su Libro de Ventas IVA y que ascienden a un total de Bs1.563.863,85 (fs. 51, 168-185 de antecedentes administrativos); sin embargo, dichos ingresos no fueron declarados por el contribuyente en los plazos de vencimiento establecidos para el pago del IVA e IT.
- v. La Administración Tributaria en uso de sus facultades, el 11 de mayo de 2006 inició la Verificación Externa N° 0006OVE0228 en la modalidad Débito Crédito por los impuestos IVA e IT correspondientes a los períodos fiscales enero a junio de 2004. El 29 de mayo de 2006, vale decir una vez iniciada la verificación, Fred Reymond Asbún Farah presentó las declaraciones juradas del IVA e IT por los citados períodos, en las que declara sus ingresos según los Libros de Ventas IVA; empero, en esa fecha no pagó los saldos determinados a favor del fisco, procediendo solo al pago de las multas por incumplimiento de deber formal por la falta de presentación de las DDJJ, según Boletas de Pago 1000 (fs. 470-487 de antecedentes administrativos).

vi. Posteriormente, Fred Reymond Asbún Farah, el 30 de mayo, el 20 de junio y el 14 de julio de 2006, procedió al pago del IT adeudado por Bs46.915.-, además del mantenimiento de valor e intereses por Bs15.069.-, que hacen un total cancelado de Bs61.984.-, mediante Boletas de Pago 1000 (fs. 447-450 de antecedentes administrativos), vale decir que efectuó el pago del IT con anterioridad a la notificación con la Resolución Determinativa GDLP N° 550, que ocurrió el 15 de noviembre de 2007 (fs. 504-507vta. del expediente).

vii. Por su parte, el cuarto párrafo del título Vistos y Considerando de la Resolución Determinativa GDLP N° 550 (fs. 504 de antecedentes administrativos), señala que el contribuyente aceptó los reparos y procedió al pago del IT correspondiente a los períodos de enero a junio de 2004, además del mantenimiento de valor e intereses por un total de Bs61.984.-, pago que señala, será considerado en la determinación final de la Deuda Tributaria. Asimismo el primer párrafo de la parte Resolutiva determina las obligaciones impositivas del contribuyente (fs. 506 de antecedentes administrativos), específicamente, la tercera columna del cuadro “Impuesto Omitido en bolivianos” que expone el importe total de **Bs178.328.-**, solo por IVA omitido correspondiente a los períodos fiscales de enero a junio de 2004, cuadro en el que se puede evidenciar que la Administración Tributaria no incluyó el IT omitido, toda vez que fue cancelado; por tanto la deuda tributaria del IT se extinguió por el pago de la misma de acuerdo al siguiente detalle:

**Determinación menos pagos a cuenta**

(Expresado en bolivianos)

|  |               |                 |
|--|---------------|-----------------|
| Tributo Omitido establecido previamente según Vista de Cargo |               | <b>225.243</b>  |
| <b>IVA</b> (enero a junio de 2004)                           | 178.328       |                 |
| <b>IT</b> (enero a junio de 2004)                            | <u>46.915</u> |                 |
| <b>Menos:</b> pagos a cuenta (mayo, junio y julio de 2006)   |               | <u>46.915</u> * |
| Saldo no pagado correspondiente a IVA omitido                |               | <b>178.328</b>  |
|  |               | <b>=====</b>    |

\* Porción del pago que corresponde solo al impuesto omitido, el saldo de Bs15.069.- corresponde a mantenimiento de valor e intereses

viii. Del análisis del cuadro precedente, se constata que los pagos por el IT omitido por Bs46.915.- dedujeron al total del impuesto omitido inicial según la Vista de Cargo de Bs225.543.-, quedando un saldo de **Bs178.328.- correspondientes únicamente a IVA omitido**, de lo que se puede señalar contundentemente que la Resolución Determinativa sí consideró los pagos a cuenta del IT efectuados por el contribuyente. Adicionalmente, la Administración Tributaria en cumplimiento del art. 47 de la Ley

2492 (CTB) efectuó el cálculo del mantenimiento e intereses para el IVA, con lo que el total adeudado ascendió a Bs213.696.-. Asimismo, en vista de que el IVA no fue pagado y el IT fue pagado después de la fecha de vencimiento establecida para los períodos enero a junio de 2004, la Administración Tributaria efectuó el cálculo de la multa por la conducta calificada como Omisión de Pago, sancionada con el 100% sobre el tributo omitido actualizado, vale decir tanto IVA como IT; sanción que asciende a 213.571.- UFV.

ix. Ahora bien, con relación a la aplicación de la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB), invocada por el recurrente; corresponde señalar que el art. 12 del DS 27874 que modifica el art. 38 del DS 27310 (RCTB), aplicable en virtud del art. 150 de la Ley 2492 (CTB), establece que *en el caso previsto en el inc. b) del art. 21 del DS 27310 a tiempo de dictarse la Resolución final de Sumario Contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB), considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción*, es decir considerando que se haya pagado la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales) como se encuentra prevista en los arts. 47 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310 (RCTB), **sin incluir la sanción** (las negrillas son nuestras).

x. Por lo tanto, en una interpretación contextualizada de las normas citadas en el párrafo anterior y, siendo evidente que el contribuyente canceló en su totalidad el IT, en la suma de Bs61.984.-, que incluye intereses y mantenimiento de valor, el 30 de mayo de 2006, así como la multa por incumplimiento de deberes formales, con anterioridad a que se emita (16 de octubre de 2007) y notifique (15 de noviembre 2007), la Resolución Determinativa GDLP N° 550, corresponde el beneficio de la reducción de la sanción por el IT en un 80%, es decir, de Bs44.483.- a Bs8.897.- en virtud del beneficio dispuesto en el num. 1 del art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y art. 12 del DS 27874 modificatorio del art. 38 del DS 27310 (RCTB), de acuerdo al siguiente cuadro.

**Cálculo de la sanción para el IT**  
Expresada en UFV

| Período        | Impuesto | Tributo omitido expresado en UFV a la fecha de vto. | Omisión de pago * |
|----------------|----------|---|-------------------|
| Ene-04         | IT       | 9.686,00  | 1.937             |
| Feb-04         |          | 6.268,00  | 1.254             |
| Mar-04         |          | 6.940,00  | 1.388             |
| Abr-04         |          | 8.169,00  | 1.634             |
| May-04         |          | 7.251,00  | 1.450             |
| Jun-04         |          | 6.169,00  | 1.234             |
| <b>TOTALES</b> |          | <b>44.483,00</b>                                    | <b>8.897</b>      |

\* Aplicando el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) 80% de reducción

xi. Consiguientemente corresponde a esta instancia jerárquica revocar parcialmente la Resolución de Alzada en la parte de la sanción por IT, reduciendo la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, de **427.267.- UFV a 391.681.- UFV** por concepto del IVA (tributo omitido actualizado, intereses y la sanción del 100% por la conducta de Omisión de Pago) y por IT (sanción por la conducta de Omisión de Pago reducida en un 80%), de acuerdo al siguiente cuadro.

**Total deuda tributaria**  
Expresada en UFV

| Período          | Impuesto    | Tributo omitido expresado en UFV a la fecha de voto. | Intereses     | Total antes de la sanción | Omisión de pago | Total deuda tributaria |
|------------------|-------------|--|---------------|---------------------------|-----------------|------------------------|
| Ene-04           | <b>IVA</b>  | 37.587   | 10.537        | 48.124                    | 37.587          | 85.711                 |
| Feb-04           |             | 23.433   | 6.409         | 29.842                    | 23.433          | 53.275                 |
| Mar-04           |             | 26.315   | 7.000         | 33.315                    | 26.315          | 59.630                 |
| Abr-04           |             | 31.591   | 8.188         | 39.779                    | 31.591          | 71.370                 |
| May-04           |             | 26.644   | 6.715         | 33.359                    | 26.644          | 60.003                 |
| Jun-04           |             | 23.518   | 5.759         | 29.277                    | 23.518          | 52.795                 |
| <b>TOTAL IVA</b> |             | <b>169.088</b>                                       | <b>44.608</b> | <b>213.696</b>            | <b>169.088</b>  | <b>382.784</b>         |
| Ene-04           | <b>IT *</b> |  |               |                           | 1.937           | 1.937                  |
| Feb-04           |             |  |               |                           | 1.254           | 1.254                  |
| Mar-04           |             |  |               |                           | 1.388           | 1.388                  |
| Abr-04           |             |  |               |                           | 1.634           | 1.634                  |
| May-04           |             |  |               |                           | 1.450           | 1.450                  |
| Jun-04           |             |  |               |                           | 1.234           | 1.234                  |
| <b>TOTAL IT</b>  |             | <b>0</b>   | <b>0</b>      | <b>0</b>                  | <b>8.897</b>    | <b>8.897</b>           |
| <b>TOTALES</b>   |             | <b>169.088</b>                                       | <b>44.608</b> |                           | <b>177.985</b>  | <b>391.681</b>         |

\* Aplicando el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) 80% de reducción

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, emitida por la Superintendente Tributario Regional La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General designado mediante Resolución Suprema 227135, de 31 de enero de 2007, que suscribe la presente Resolución Jerárquica en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (Título V del CTB),

## **RESUELVE:**

**PRIMERO: REVOCAR parcialmente** la Resolución STR/LPZ/RA 0119/2008, de 22 de febrero de 2008, dictada por la Superintendente Tributaria Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por FRED REYMOND ASBÚN FARAH, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); reduciendo la Deuda Tributaria establecida en la Resolución Determinativa, GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, de **427.267.- UFV a 391.681.- UFV** por concepto del IVA (tributo omitido actualizado, intereses y la sanción del 100% por Omisión de Pago) y por IT (sanción por Omisión de Pago reducida en un 80%), correspondientes a los períodos fiscales de enero a junio de 2004; conforme dispone el art. 212-I, inc. a), de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**SEGUNDO:** Por mandato del art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB), la presente Resolución Jerárquica agota la vía administrativa de impugnación tributaria, teniendo derecho las partes a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo conforme disponen los arts. 118 num. 7 de la Constitución Política del Estado, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y la jurisprudencia constitucional definida en la SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006.

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Rafael Vergara Sandoval*  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO  
GENERAL INTERINO  
Superintendencia Tributaria General

## **Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0119/2008**

**Recurrente:** Fred Reymond Asbún Farah

**Recurrido:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Franz Pedro Rozich Bravo

**Expediente:** STR/LPZ/0357/2007

**Fecha:** La Paz, 22 de febrero de 2008

### **VISTOS Y CONSIDERANDO:**

Fred Reymond Asbún Farah, mediante memorial de 29 de noviembre de 2007 (fs.15-16 del expediente), interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

La Administración Tributaria pretende aplicar retroactivamente la sanción establecida en el artículo 165 de la Ley 2492, con una multa igual al 100% del tributo omitido, sanción aplicada a los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004, sin considerar que el Código Tributario entró en vigencia el 4 de noviembre de 2004.

Manifiesta que el principio de irretroactividad de la Ley establecido por el artículo 33 de la Constitución Política del Estado, garantiza la seguridad jurídica de los ciudadanos en un Estado de derecho, no pudiendo una nueva Ley regular o sancionar situaciones jurídicas del pasado que se encuentran consolidadas y resultan incólumes en sus efectos jurídicos, con la fuerza que les presta la Ley bajo la cual se constituyeron o se cometieron.

Señala como precedente de la irretroactividad de la Ley, a las Resoluciones de los Recursos Jerárquicos Nos. STG-RJ-0011/2004, STG-RJ-044/2004 y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en las Sentencias Constitucionales 56012002-R y 038612004-R.

Afirma que siendo que la supuesta comisión de la contravención tributaria se habría

cometido en los periodos enero a junio/2004, la Administración Tributaria no debió calificar su conducta ni aplicarle la sanción de omisión de pago, que no se encontraba tipificada en el ordenamiento jurídico a momento de la supuesta comisión.

Por lo expuesto, solicita se anule la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la Administración Tributaria disponga el inicio de un nuevo Sumario Contravencional, calificando su conducta, conforme a lo previsto en la Ley 1340 (CTb), vigente a momento en que se cometió el supuesto ilícito tributario.

#### **CONSIDERANDO:**

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Franz Pedro Rozich Bravo, como se acredita de la Resolución Administrativa N° 03-0718-07, de 31 de octubre de 2007 (fs. 20-21 del expediente), respondió negativamente al Recurso de Alzada interpuesto (fs. 22-24 del expediente), manifestando lo siguiente:

El contribuyente basa su recurso en fundamentos totalmente insostenibles como que la Ley 2492 entra en vigencia el 4 de noviembre de 2004, cuando el nuevo Código Tributario entró en vigencia un año antes, es decir el 4 de noviembre de 2003, por lo que resulta totalmente fuera de lugar el argumento de la aplicación retroactiva de la norma tributaria.

Señala que el contribuyente no objeta la determinación del tributo, ni la existencia de la contravención, sino sólo y exclusivamente la calificación de la conducta, aspecto que se debe tomar en cuenta la Superintendencia Tributaria Regional a momento de dictar la Resolución, ya que de ninguna manera podrá fallar ultrapetita, por ser ello vulneratorio del derecho a la defensa y al debido proceso.

Manifiesta que el hecho de que el contribuyente haya pagado la deuda del IT, presentado sus declaraciones juradas con saldos a favor del fisco por los periodos enero a junio/2004 y pagado las sanciones por incumplimiento a deberes formales por la no presentación oportuna, constituyen un reconocimiento expreso de su deuda tributaria.

Afirma que la Ley 2492 (CTB) estaba plenamente vigente en los periodos enero a junio/2004, periodos en que Fred Reymond Asbún Farah incurrió en la contravención de

omisión de pago, prevista, sancionada y tipificada por el artículo 165 del Código Tributario, concordante con el artículo 42 del Decreto supremo 27310.

Por lo expuesto solicita se confirme la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007.

**CONSIDERANDO:**

De la revisión de los antecedentes administrativos, se establece la siguiente relación de hechos:

El 11 de mayo de 2006, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó personalmente a Rodrigo Zogby Nogales, representante legal de Fred Reymond Asbún Farah, con la Orden de Verificación Externa N° 0006OVE0228, modalidad débito-crédito (fs. 9 de antecedentes administrativos), a objeto de verificar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias relacionadas con el IVA e IT, correspondiente a los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004.

Mediante Acta de Recepción de 15 de mayo de 2006 (fs. 35 de antecedentes administrativos), el contribuyente presentó el Libro de Ventas IVA, Libro de Compras IVA, recibos de alquiler, facturas de compras, talonario de notas fiscales de parqueo y fotocopias de contratos de alquiler correspondiente a los periodos enero a junio/2004.

El 30 de mayo de 2006 la Gerencia Distrital La Paz, dio a conocer al contribuyente los resultados de la Verificación Externa 0006OVE0228 mediante "Acta de Comunicación de Resultados", oportunidad en la que se le entregó una copia de la determinación efectuada (fs. 440 de antecedentes administrativos).

El 10 de mayo de 2007, la Gerencia Distrital La Paz emitió la Vista de Cargo N° 20-DF-SFE-67/2007, estableciendo sobre base cierta 253.953UFV's por IVA e IT omitidos, más intereses, correspondiente a los periodos enero a junio de 2004, tipificando preliminarmente su conducta como omisión de pago, contravención prevista por el artículo 165 de la Ley 2492 (CTB) y disponiendo la apertura del término de 30 días para la presentación de descargos. Con la citada Vista de Cargo, se notificó al contribuyente Fred Reymond Asbún Farah personalmente el 2 de julio de 2007 (fs. 467 de antecedentes administrativos).

Durante la etapa de verificación, el contribuyente Fred Reymond Asbún Farah, mediante Boletas de Pago 1000, canceló la suma de Bs61.984.- correspondiente al Impuesto a las Transacciones, mantenimiento de valor e intereses de los periodos enero a junio/2004 (fs. 447-450 de antecedentes administrativos), monto que de acuerdo a la Vista de Cargo será considerado en la liquidación final.

De acuerdo al informe complementario GDLP/DF/SFE/INF-2054/07, de 17 de septiembre de 2007, en el plazo otorgado para la presentación de descargos, el contribuyente entregó a la Administración Tributaria mediante carta de 13 de julio de 2007, los formularios 200 - IVA y 400 – IT sin importe a pagar, de los periodos enero a junio/2004, presentados a Prodem S.A. el 29 de mayo de 2007 (fs. 468-481 de antecedentes administrativos). Asimismo, presentó 12 formularios 1000 por un importe de Bs122.- cada uno, correspondiente al pago por incumplimiento a deberes formales del IV e IT de los periodos enero a junio/2004 (fs. 482-487 de antecedentes administrativos).

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, estableciendo contra Fred Reymon Asbún Farah, una obligación tributaria de 213.696UFV's por el IVA, por concepto de ingresos no declarados y apropiación indebida de crédito fiscal, de los periodos enero a junio/2004, declara pagada la deuda del IT y calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, contravención prevista en los artículos 165 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del Decreto Supremo 27310. Con dicho acto administrativo, el contribuyente fue notificado personalmente el 15 de noviembre de 2007, en su domicilio ubicado en la calle Potosí N° 1068, Shoppin Norte, Piso 5, Departamento 524, conforme se tiene de la diligencia de notificación (fs. 503 vlt. de antecedentes administrativos).

Fred Reymon Asbún Farah, en conocimiento de la Resolución Determinativa mencionada, por memorial presentado el 29 de noviembre de 2007 (fs. 15-16 del expediente), interpuso Recurso de Alzada solicitando se anule la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, hasta que la Administración Tributaria califique su conducta conforme la Ley 1340.

De las pruebas y alegatos presentados en la instancia de Alzada:

Mediante Auto de 20 de diciembre de 2007 (fs. 25 del expediente), se dispuso la apertura del término de prueba de 20 días comunes y perentorios a las partes, notificándose al recurrente y a la Administración recurrida el 26 de diciembre de 2007 (fs. 26 del expediente).

En vigencia del término probatorio se observa que el contribuyente Fred Reymon Asbún Farah, por memorial de 15 de enero de 2008 (fs. 27-30 del expediente), cita como prueba de la vigencia plena de la Ley 2492, la Sentencia Constitucional 0001/2007, las Resoluciones Administrativas STR-SCZ/RA Nos. 004/2005, 005/2005, 006/2005, 008/2005, 028/2005, 0122/2004 y 0147/2004, que establecen el 4 de noviembre de 2004 la vigencia de la Ley 2492.

Por su parte, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante memorial de 15 de enero de 2008 (fs. 32 del expediente), ofrece y ratifica en calidad de prueba preconstituida, los antecedentes administrativos en 514 fojas útiles, remitidos a momento de responder el Recurso de Alzada.

Dentro de la vigencia del plazo para la presentación de alegatos, se observa que ni el recurrente y ni la Administración recurrida los formularon, por lo que en mérito al proveído de 7 de febrero de 2008 (fs. 35 del expediente), se dispuso pasar antecedentes a Despacho de esta Superintendencia Tributaria Regional La Paz, para dictar Resolución.

#### **CONSIDERANDO:**

##### **Constitución Política del Estado**

Artículo 33.- La ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente.

Artículo 81.- La ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley.

##### **Ley 2492, de 3 de noviembre de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB).**

Artículo 165.- (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga

indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Disposición Final Décima.- El presente Código entrará en vigencia noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, con excepción de las Disposiciones Transitorias que entrarán en vigencia a la publicación de su Reglamento.

**Decreto Supremo 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB).**

Artículo 42.- (Omisión de Pago) La multa por omisión de pago a que se refiere el artículo 165° de la Ley N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda.

**CONSIDERANDO:**

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, de acuerdo a la fiscalización realizada, determinó que el contribuyente Fred Reymond Asbún Farah, no presentó al sistema financiero las declaraciones juradas F-143 y F156, de los periodos enero a junio/2004, incumpliendo con los correspondientes pagos del IVA e IT, que originaron los cargos de Bs178.328.- por IVA y Bs46.915.- por IT omitidos, por concepto de alquiler de bienes y de la playa de estacionamiento facturados y no declarados, apropiación indebida de crédito fiscal y la comisión de la contravención de omisión de pago, tipificada por el artículo 165 de la Ley 2492, cuya multa asciende al 100% del tributo omitido expresado en UFV's.

Al respecto, el contribuyente en su Recurso de Alzada interpuesto, no observa la determinación del IVA e IT sobre base cierta, practicada por la Administración Tributaria; por el contrario, conforme se verifica de las fotocopias de las Boletas de Pago 1000 (fs.447-450 de antecedentes administrativos), el contribuyente efectuó el pago del impuesto a las transacciones de los periodos enero a junio/2004.

Consiguientemente, siendo que el recurrente no impugna la determinación de adeudos tributarios emergentes del proceso de fiscalización, en aplicación de los artículos 4, 5, 8 y 10 de la Ley 843, el tributo omitido de Bs178.328.- por IVA, se mantiene firme, subsistente y con valor legal.

Por otra parte, la impugnación de la Resolución Determinativa GDLP N° 550, radica en la supuesta aplicación retroactiva de la sanción de omisión de pago establecida por el artículo 165 de Ley 2492 (CTB), que de acuerdo al contribuyente no se hallaba vigente en los periodos enero a junio/2004 fiscalizados.

Al respecto, el artículo 81 de la Constitución Política del Estado (CPE), señala que la Ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley. Por su parte la Ley 2492 (CTB), en la Disposición Final Décima, establece que el nuevo Código Tributario entrará en vigencia a los noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, lo que ocurrió el **4 de agosto de 2003**, consecuentemente, la Ley 2492 (CTB) entró en vigencia a partir del **3 de noviembre de 2003**.

Es así que con relación a la aplicabilidad retroactiva de la ley que aduce el contribuyente, corresponde aclarar que de acuerdo a los artículos 33 de la Constitución Política del Estado (CPE) y 150 de la Ley 2492 (CTB), es irretroactiva la Ley, con el objeto de garantizar la seguridad jurídica.

Este principio, fue aplicado en las Sentencias Constitucionales y Resoluciones de Recursos Jerárquicos, que hace referencia el contribuyente en su Recurso de Alzada; sin embargo, en dichos procesos se impugnó la aplicación de la Ley 2492 en los periodos anteriores a noviembre 2003, así por ejemplo en la Resolución Administrativa STR-SCZ/RA N° 0004/2004, citada por el contribuyente, se establece que “no corresponde calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, tipificada por el artículo 165 de la Ley 2492, para sancionar contravenciones cometidas en los periodos diciembre/1999 a agosto/2000”.

En el presente caso, de la compulsas de los antecedentes administrativos, se tiene la comisión de la contravención de omisión de pago fue cometida por el contribuyente en los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2004, cuando se encontraba en plena vigencia la Ley 2492 (CTB). Por tanto, la Administración Tributaria calificó correctamente la conducta del contribuyente como omisión de pago, correspondiendo sancionar con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, en aplicación del artículo 165 de la Ley 2492 (CTB), vigente a partir del 3 de noviembre de 2003.

En cuanto al erróneo cálculo de la multa por omisión de pago observada por el sujeto pasivo, en la cuantificación realizada en la Resolución Determinativa GDLP N° 550/2007, se debe tener presente lo siguiente:

Según los artículos 10 y 77 de la Ley 843 y su Reglamento, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones determinados por el sujeto pasivo, se liquidan y abonan, mediante una declaración jurada, por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

En el caso particular, de la revisión de los antecedentes administrativos y en base a la normativa precedentemente citada, se evidencia que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, estableció la existencia de tributos omitidos por concepto de ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal, de los cuales el IT fue cancelado por el recurrente, durante el proceso de fiscalización. En tal virtud, la Administración Tributaria, calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, por adecuarse su conducta a lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, sancionando con una multa igual al 100% del tributo omitido actualizado.

Debe destacarse que a efecto de la cuantificación de la multa, se debe considerar que el tributo omitido y determinado en la fiscalización, como el tributo pagado con posterioridad al vencimiento del plazo y asumido como una obligación en mora por Fred Reymond Asbún Farah.

El tributo pagado voluntariamente por el contribuyente, con posterioridad a la fecha de vencimiento de pago, no constituye causal de exclusión, ni exime al contribuyente de responsabilidad por la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago, por tanto, forma parte del cálculo de la sanción conforme a la normativa señalada; en este sentido la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en la Resolución Determinativa GDLP N° 550/2007, calculó la sanción de omisión de pago, considerando el tributo omitido determinado en la fiscalización, así como el tributo cancelado durante el proceso de fiscalización, conformando ambos conceptos la base de cálculo de la sanción.

Por lo que se concluye, que la Administración Tributaria, efectuó correctamente el cálculo de la sanción de omisión de pago por tributo omitido y pagos efectuados fuera de término y siendo que el contribuyente no observó otros aspectos como la

determinación del tributo omitido y habiéndose establecido que en el procedimiento seguido por la Administración Tributaria no se cometieron errores que vicien de nulidad o que vulneren los principios constitucionales de legalidad y el debido proceso, corresponde a esta Superintendencia Tributaria Regional La Paz, confirmar la Resolución Determinativa GDLP N° 550 de 16 de octubre de 2007.

**POR TANTO:**

La Superintendente Tributaria Regional La Paz a.i., que suscribe la presente Resolución Administrativa, con las atribuciones conferidas por el artículo 140 de la Ley 2492 (CTB) y Título V del Código Tributario, incorporado por la Ley 3092,

**RESUELVE:** CONFIRMAR la Resolución Determinativa GDLP N° 550, de 16 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Fred Reymon Asbún Farah, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente el importe de 169.088UFV's por IVA omitido más intereses y la sanción por omisión de pago, en aplicación de los artículos 47 y 165 de la Ley 2492 (CTB).

Regístrese, hágase saber y cúmplase.

## **RESOLUCIONES JERÁRQUICAS CON EL NUEVO PRECEDENTE.**

|                     |  |
|---------------------|--|
| <b>Gestión 2008</b> | STG-RJ 273/2008<br>STG-RJ 478/2008   |
| <b>Gestión 2009</b> | STG-RJ 085/2009<br>STG-RJ 099/2009<br>AGIT-RJ 163/2009<br>AGIT-RJ 228/2009<br>AGIT-RJ 327/2009<br>AGIT-RJ 260/2009 |
| <b>Gestión 2010</b> | AGIT-RJ 32/2010<br>AGIT-RJ 242/2010  |

