

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0119/2008

La Paz, 13 de febrero de 2008

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/LPZ/RA 0568/2007, de 9 de noviembre de 2007, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz.

Sujeto Pasivo: **Editores Asociados SA**, representada por Álvaro Monasterios Vergara.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)** representada por Filiberto Sánchez Rojas.

Número de Expediente: **STG/0813/2007//LPZ-0249/2007.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por EDITORES ASOCIADOS SA, (fs. 115-122vta. del expediente); la Resolución STR/LPZ/RA 0568/2007 del Recurso de Alzada (fs. 101-110 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0119/2008 (fs. 132-150 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del contribuyente

La Empresa Editores Asociados SA, representada legalmente por Álvaro Monasterios Vergara, quien acredita personería según Testimonio de Poder 219/2005, de 1º de abril de 2005 (fs. 11-20 del expediente) interpone Recurso Jerárquico (fs. 115-122vta. del expediente) impugnando la Resolución de Alzada STR-LPZ/RA 0568/2007, de 9 de noviembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Señala que la Resolución de Alzada atenta contra las leyes de la física, destrozando por completo el concepto del tiempo que es inmutable, debido a que se han realizado cinco y otros cuatro actuados en un solo momento, es decir en fecha 9 de julio de 2007, a horas 16:30 p.m., siendo este extremo probado por las propias notificaciones; no obstante ello, la Resolución de Alzada afirma que esta notificación

simultánea no es irregular, basándose en el Art. 55 del DS 27113 y Sentencias Constitucionales Nos. 1262/2004-R y 1786/2004-R, siendo que estas sentencias se refieren a un solo acto y no a nueve, por lo que no pueden ser vinculantes con el presente caso.

ii. Prosigue con la transcripción de las “partes más importantes” de las Sentencias Constitucionales citadas, indicando que las mismas no tienen ninguna relación con el presente asunto, puesto que ninguno de esos casos se refiere a actos administrativos, sino judiciales; además señala que en ninguna de las situaciones expuestas reclama nulidad de notificaciones porque se realizaron nueve simultáneas, sino solo de un determinado acto procesal. Asimismo, señala que si se aceptara el criterio expuesto, se estaría creando un nuevo concepto del tiempo que sería relativizado solo por una decisión que carece de apoyo jurídico válido, ya que en las Sentencias Constitucionales no lo tiene.

iii. Manifiesta también que los actos impugnados datan de enero y febrero/2004, y habiéndose procedido a la notificación el 9 de julio de 2007, la potestad sancionatoria ha prescrito el 31 de diciembre de 2006, de acuerdo con el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, la Resolución del Recurso de Alzada, al margen de no pronunciarse en forma precisa sobre la prescripción opuesta, en la parte considerativa afirma que “...el recurrente presenta las declaraciones juradas el 1º de marzo de 2005, por lo que corresponde incidir el cómputo de la prescripción a partir del 1º de enero de 2006, y siendo que las Resoluciones Sancionatorias impugnadas fueron notificadas el 9 de julio de 2007, transcurrieron cuatro meses, es decir menos de los cuatro años establecidos por el artículo 59 de la Ley 2492 , en consecuencia no corresponde la prescripción solicitada”, mostrando una falta de compulsión ya que se ha invocado el art. 59-III de la citada Ley, que establece una prescripción de dos años para la ejecución de sanciones.

iv. Asimismo, señala que la propia Administración, a través del memorial de respuesta al Recurso de Alzada, afirma que las Declaraciones Juradas han sido presentadas el 13 de febrero y 15 de marzo de 2004, por lo que la afirmación en la Resolución del Recurso de Alzada de que las mismas fueron presentadas el 1º de de marzo de 2005, es falsa, constituyendo delito de falsedad ideológica, por lo que, a efectos del recurso jerárquico, corresponde precisar que los períodos sancionados por omisión de pago, se refieren a hechos ocurridos en los periodos fiscales enero y febrero/2004. Por otro lado, conforme lo prueban las Resoluciones Sancionatorias, el sumario contravencional ha sido iniciado el 18 de abril de 2007, es decir cuando ya estaban prescritas, ya que de acuerdo al art. 60 de la Ley 2492 (CTB), se

computaron los dos años todo el año 2005 y 2006, por lo que al 18 de abril y 9 de julio de 2007, se habrían cumplido superabundantemente los dos años, extremo que no ha sido percibido.

v. Indica que el fondo del Recurso de Alzada invocó a los arts. 160 y 165 de la Ley 2492 (CTB) para señalar que existe omisión de pago, sin referirse a ninguno de los criterios legales fundados en el Recurso de Alzada interpuesto, causándole un total desamparo ya que se acoge a la letra muerta sin el mínimo análisis, reclamando en forma puntual la indebida calificación de conducta y posterior aplicación de sanción por supuesta omisión, siendo que este hecho nunca se ha materializado.

vi. Hace referencia al art. 92 de la Ley 2492 (CTB), señalando que la deuda tributaria se encuentra configurada por la alícuota del impuesto, más los accesorios; asimismo cita el art. 47 del mismo cuerpo legal para mayor precisión de los componentes de la deuda tributaria, indicando que este artículo ha sido interpretado incorrectamente en la Resolución del Recurso de Alzada, siendo que el proceso de determinación tributaria no deviene de un proceso de fiscalización, es decir que al mediar Título de Ejecución Tributaria, generado por el propio sujeto pasivo, no corresponde la aplicación de la multa por supuesta omisión de pago, porque la deuda tributaria ya se encuentra determinada, y solo corresponde la aplicación de intereses y actualización del tributo omitido en el momento del pago, pero de ninguna manera la multa del 100% aplicada.

vii. Asimismo, señala que las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07; 15-184-07; 15-185-07; 15-187-07 y 15-191-07, de 31 de mayo de 2007, importan la aplicación de una sanción por supuesta omisión de pago, que se la considera como contravención; sin embargo, en la Resolución de Recurso de Alzada no se encuentra el fundamento real de contravención, ni se ingresa al fondo de la problemática, que al estar configurada la deuda tributaria por el propio contribuyente corresponde a la Administración Tributaria ejercer sus facultades de cobranza coactiva, y determinar la deuda el momento de la materialización del pago, siendo que nunca puede aplicarse una sanción por supuesto ilícito tributario, porque no existe, habiendo solamente mora. Se olvida de que, por principio del art. 33 de la Constitución Política del Estado, la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, no puede ser aplicada, como en la Resolución del Recurso de Alzada, a hechos ocurridos en los meses de febrero y marzo de 2004.

viii. Hace notar también que, en la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA/ 0568/2007, y el Auto complementario de 22 de noviembre de 2007, se está convalidando una doble sanción por un mismo hecho, siendo un acto ilegal y confiscatorio; además de ser aberrante, carece de sentido lógico jurídico, ya que si no se pudo pagar el tributo omitido, menos se podrá pagar la multa del 100%. Continúa que en el presente caso, al realizar declaraciones juradas y proceder a cumplir un deber formal, en la creencia de que con estos actos se libraría de la imposición de sanciones tan graves como es la multa del 100% del monto omitido, ha sido inducido en error por parte de la administración tributaria, por lo que al no haber valorado la prueba ofrecida, es de decir los formularios que constituyen autoconfiguración de la deuda tributaria, incurren en error de derecho, en la interpretación y aplicación indebida de los arts. 47, 165, 168 de la Ley 2492 (CTB).

ix. Por otro lado, manifiesta que la conducta de Editores Asociados SA no acredita dolo o culpa, ni que exista responsabilidad sancionable que pueda justificar la aplicación de una sanción del 100% del impuesto no pagado, ya que de acuerdo con los arts. 14 y 15 del Código Penal (Ley 1768), se entiende que actúa dolosamente quien realiza un hecho previsto con conocimiento y voluntad; así también se entiende que actúa con culpa quien no observa el cuidado a que está obligado conforme a las circunstancias y condiciones personales, y por ello no toma conciencia de que realiza el hecho típico y tiene como posible la realización del acto típico y no obstante de esta previsión lo realiza en la confianza de que evitará el resultado, lo que no se configura en el presente caso.

x. Finalmente, solicita anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la notificación correcta con las Resoluciones Sancionatorias impugnadas, o alternativamente revocar totalmente, estableciendo la prescripción y la inexistencia de la contravención por omisión de pago. Asimismo, señala que en la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA/ 0568/2007, se ha insertado un hecho falso que tiene fines probatorios de fondo, afirmando que las declaraciones juradas fueron presentadas el 1º de marzo de 2005, cuando fueron presentadas el 15 de marzo y 13 de febrero de 2004, constituyendo un delito de orden público, ya que se trata de una alteración de fechas, que constituye delito de falsedad ideológica, tipificada por el art. 199 del Código Penal, por lo que solicita poner en conocimiento del Ministerio Público para su esclarecimiento e identificación de los autores cómplices y encubridores de este hecho denunciado, sin perjuicio de formalizar la acusación particular.

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

La Resolución del Recurso de Alzada STR-LPZ/RA 0568/2007, de 9 de noviembre de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz (fs. 101-110 del expediente), resuelve confirmar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07; 15-184-07; 15-185-07; 15-187-07 y 15-191-07, de 31 de mayo de 2007, emitidas por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, manteniendo firme y subsistente la contravención de omisión de pago de 2.495UFV`s por RC-IVA (F-98) del período fiscal enero de 2004 y 2.197UFV`s por RC-IVA (F-94), 6.456YFV`s por IUE (F-93), 2.565UFV`s por RC-IVA (F-98) y 1.987UFV`s por IT (F-95), por el período fiscal febrero de 2004, contra el empresa Editores Asociados SA, con los siguientes fundamentos:

- i. Argumenta que el procedimiento del sumario contravencional para el procesamiento y aplicación de sanciones por contravenciones no vinculadas a la determinación de oficio, asegura el debido proceso administrativo, garantizando el ejercicio del derecho a la defensa del presunto contraventor dentro del plazo de descargos expresamente abierto por la Administración Tributaria, siendo que ésta inició el sumario contravencional cumpliendo con el procedimiento establecido en el art. 168 de la Ley 2492 (CTB), no siendo evidente la vulneración del debido proceso administrativo, ya que el sujeto pasivo ejerció materialmente su derecho a la defensa impugnando las Resoluciones Sancionatorias respectivas.
- ii. Se evidencia bajo éste análisis que el contribuyente, al determinar la deuda tributaria y no cumplir con el pago del impuesto autodeterminado, incumplió con la obligación tributaria prevista en el art.70-1 de la Ley 2492 (CTB), omisión que dio lugar a que se proceda con sujeción a los arts. 94, 108-6) de la citada Ley, por lo que la Administración Tributaria, siguiendo el procedimiento establecido por la Ley 2492, procede a notificar con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional. Vencido el plazo de presentación de descargos, se emitieron las Resoluciones Sancionatorias notificadas debidamente al contribuyente, de acuerdo con el art. 85 de la citada Ley 2492.
- iii. Señala también que, para producir efectos jurídicos, el acto administrativo debe ser notificado al administrado. A este efecto, el DS 27113 norma que reglamenta la Ley 2341 (LPA), aplicable al presente caso de manera supletoria, por expresa disposición del art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), establece en su art. 55 que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión en los administrados o lesione el interés público, nulidad que recae en la falta de ejercicio del derecho a ser oído, a la

defensa y al debido proceso, aspectos que indubitavelmente son imputables a la autoridad administrativa.

- iv. El contribuyente, en conocimiento de las Resoluciones Sancionatorias, interpuso Recurso de Alzada, situación que permite evidenciar el uso del derecho a la defensa que le asiste al contribuyente, por lo que el argumento de indefensión aludido no corresponde.
- v. Indica que las SSCC 1262/2004-R y 1786/04-R, de 10 de agosto y 12 de noviembre de 2004, al respecto, establecieron que: *“...el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo del derecho al debido proceso solo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión”*.
- vi. Referente a la observación sobre la notificación practicada con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional y las Resoluciones Sancionatorias, que se produjeron a la misma hora, no existe vicio que ocasione la nulidad argüida, puesto que la notificación cumplió con la finalidad de dar a conocer al contribuyente tanto los Autos como la Resoluciones citadas, lo que permitió hacer uso del legítimo derecho a la defensa, como la interposición del Recurso de Alzada.
- vii. Respecto a la prescripción solicitada por el recurrente, señala que el art. 59 de la Ley 2492 (CTB), que establece la institución de la prescripción, teniendo como fundamento la inactividad de la Administración Tributaria durante 4 años, para imponer sanciones administrativas, por lo que, de acuerdo con el art. 60 de la citada Ley y siendo que las declaraciones juradas fueron presentadas por el recurrente el 1º de marzo de 2005, corresponde iniciar el cómputo de la prescripción a partir del 1º de enero de 2006, no habiéndose operado la prescripción en el presente caso, debido a que las Resoluciones Sancionatorias impugnadas fueron notificadas el 9 de julio de 2007, y sólo habrían transcurrido cuatro meses, es decir menos de los 4 años establecidos por la norma.
- viii De acuerdo con el art. 160 de la Ley 2942 (CTB), son contravenciones tributarias, entre otras, la omisión de pago e incumplimiento de deberes formales. Asimismo, el art. 165 de la misma Ley, establece que 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, haciéndose pasible a la multa del 100% del monto calculada para la deuda tributaria; al respecto la Empresa

Editores Asociados SA sostiene que la Administración Tributaria sancionó con contravenciones por omisión de pago, cuando su conducta merecía una sanción por mora, correspondiendo en todo caso la aplicación o intereses y actualización del tributo omitido el momento de la liquidación o cumplimiento compulsivo de la deuda tributaria.

- ix. El contribuyente determinó la deuda tributaria en favor del fisco en una suma total de 15.709 UFV`s; sin embargo no procedió al pago, incurriendo en la contravención de omisión de pago en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB), que dio lugar al procedimiento sancionador establecido en el art. 168 de la citada ley, así como el art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004.
- x. Con relación a la solicitud del recurrente de que se aplique la multa por mora en vez de la omisión de pago, señala que la Ley 2492 (CTB) ha suprimido el presupuesto jurídico de multa por mora, no correspondiendo la observación señalada.

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 las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07; 15-184-07; 15-185-07; 15-187-07 y 15-191-07, todas de 31 de mayo de 2007, se inició el **27 de julio de 2007** (fs. 26 del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, tanto en la parte **adjetiva o procesal** como en la parte **sustantiva o material** corresponde aplicar al presente recurso de impugnación la Ley 2492 (CTB), la Ley 3092 (Título V del CTB) y normas reglamentarias conexas, por tratarse de los períodos febrero y marzo de 2004.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

En 24 de diciembre de 2007, mediante nota Cite: STRLP/1074/2007, de la misma fecha, se recibió el expediente STR/LPZ/0249/2007 (fs. 1-125 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 26 de diciembre de 2007 (fs. 127-128 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 26 de diciembre de 2007 (fs. 129 del expediente). El plazo para conocer y resolver el Recurso Jerárquico,

conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092, vence el **13 de febrero de 2008**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 14 de septiembre de 2005, la Gerencia GRACO La Paz del SIN notificó a Editores Asociados SA, con los proveídos GGLP-ACC-P/TET-0000076/05, 0000077/05, 0000078/05, 0000079/05 y 0000080/05, de 12 de abril de 2005, los que señalan que estando firmes y ejecutoriadas las Declaraciones Juradas F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención del período fiscal enero 2004; F-93-1 Retenciones IUE; F-94-1 Retenciones RC-IVA; F-95-1 Retenciones IT y F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal febrero 2004, con Nos. Orden 376236, 124367, 108065, 129178 y 376238 respectivamente, conforme al art. 108 del Código Tributario, concordante con el art. 4 del DS 27874, se anuncia a Cossio Encinas, Jorge Edmundo, representante legal de "Editores Asociados SA" con NIT 1020731025, que se inicia la ejecución tributaria del mencionado Título (fs. 1-1 de antecedentes administrativos Carpetas 8717, 8715, 8713, 8714 y 8720).

- ii. El 18 de abril de 2007, la Gerencia GRACO La Paz del SIN notificó mediante cédula a Editores Asociados SA, con Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos. 104.07, 105.07, 106.07, 107.07 y 108.07, de 28 de febrero de 2007, los que señalan que el contribuyente el 13 y 15 de febrero de 2004, presenta Declaraciones Juradas F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención del período fiscal enero 2004; F-93-1 Retenciones IUE 2004; F-94-1 Retenciones RC-IVA; F-95-1 Retenciones IT y F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal febrero 2004, con Nos. Orden 376236, 124367, 108065, 129178 y 376238, determinando la existencia de una obligación tributaria no pagada de Bs2.608.-, 6.783.-, 2.305.-, 2.084.- y 2.691.-, respectivamente; estos autos resuelven instruir Sumario Contravencional y calificar preliminarmente la conducta del contribuyente como contravención de Omisión de Pago sancionada con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria y conceder el plazo de veinte (20) días para presentar descargos por escrito u ofrecer pruebas que hagan a su derecho (fs. 4-8 vta. de antecedentes administrativos Carpetas 8717, 8715, 8713, 8714 y 8720).

- iii. El 09 de julio de 2007, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, notificó mediante cédula a Editores Asociados SA, con la Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-187-07, 15-185-07, 15-183-07, 15-184-07 y 15-191-07, de 31 de mayo de 2007, que resuelven sancionar con un multa de 2.495.- 6.465.-, 2.197, 1.987 y 2.565.- UFV respectivamente, emergente de la contravención de Omisión de Pago de las

Declaraciones Juradas F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal enero 2004; F-93-1 Retenciones IUE 2004; F-94-1 Retenciones RC-IVA; F-95-1 Retenciones IT y F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal febrero 2004; con Nos. Orden 376236, 124367, 108065, 129178 y 376238; de conformidad al art. 168 del Código Tributario y art. 21-a) del DS 27310, en aplicación del art. 8-I de la RND 10-0021-04 y art 165 del Código Tributario y art. 42 del DS 27310. (fs. 10-14 vta. de antecedentes administrativos Carpetas 8717, 8715, 8713, 8714 y 8720).

IV.2 Antecedentes de derecho.

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

Art. 6. (Principio de Legalidad o Reserva de Ley).

- I. Sólo la Ley puede:
6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

Art. 59. (Prescripción).

I. **Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones** de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. **Determinar la deuda tributaria.**
3. **Imponer sanciones administrativas.**
4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

Art. 60 (Cómputo).

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

Art. 83 (Medios de Notificación).

I. Los actos y actuaciones de la Administración Tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

1. Personalmente;
2. Por Cédula;
3. Por Edicto;
4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares;
5. Tácitamente;
6. Masiva;
7. En Secretaría;

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos, de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios.

Art. 85 (Notificación por Cédula).

I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

Art. 108 (Títulos de Ejecución Tributaria).

I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

1. Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen.

Art. 143 (Recurso de Alzada). El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

2. Las resoluciones sancionatorias.

Este Recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado.

Art. 154 (Prescripción, Interrupción y Suspensión).

I. **La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria,** esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

IV. La acción administrativa para ejecutar sanciones prescribe a los dos (2) años.

Art. 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.

ii. **Ley 3092, de 07 de julio de 2005 (Título V del CTB).**

Art.197 (Competencia de la Superintendencia Tributaria).

II. No competen a la Superintendencia Tributaria:

b) Las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley a la jurisdicción

Art. 201. (Normas Supletorias). Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).

III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

iii. **Ley 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA).**

Art. 36 (Anulabilidad del Acto).

I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

iv. DS 27310 Reglamento del 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. 42 (Omisión de Pago).- La multa por omisión de pago a que se refiere el art. 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

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Nulidad de notificación con las Resoluciones Sancionatorias.

i. El recurrente manifiesta que la Resolución de Alzada y el auto complementario de 22 de noviembre de 2007, no responden a los datos reales, incluso atentan las leyes de la física, destrozando por completo el concepto de tiempo que es inmutable, en razón a que cinco y otras cuatro notificaciones fueron efectuadas el 9 de julio de 2007 a horas 16:30 donde en forma imposible se procedió a la notificación en un solo momento; asimismo indica que el criterio vertido por la instancia de Alzada, en el

sentido de que al presentarse el recurso de Alzada no existe indefensión, olvidando que las notificaciones requieren el cumplimiento de las formalidades de rigor.

- ii. Asimismo, refiere que las SSCC 1262/2004-R y 1786/2004-R se refieren a un acto de notificación y no a nueve, por lo que no pueden ser vinculantes por imperio de la SC 04/05-ECA, de 16 de febrero de 2005, que en su parte pertinente señala que la jurisprudencia con efecto vinculante es la que contiene la *ratio decidendi* de la sentencia constitucional, que debe ser obligatoriamente identificable para su aplicación como precedente, hecho que no se cumple en las Sentencias Constitucionales citadas, porque convalida actos que no son convalidables, por ello no pueden ser precedente vinculatorio.
- iii. Al respecto, cabe señalar que la doctrina indica que notificar a las partes no es otra cosa que hacer conocer o dar publicidad a las actuaciones o actos de un proceso o procedimiento tributario las resoluciones emitidas por el órgano encargado de su sustanciación, o también se puede hacer conocer pretensiones de la otra parte sobre la cual, el otro sujeto debe responder lo que estimara conveniente; al respecto, también podemos decir que es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera que sea su índole, o a sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto del procedimiento. Couture dice que es *"...también la constancia escrita puesta en los autos, de haberse hecho saber a los litigantes una resolución del juez u otro acto del procedimiento"*. (Manuel Osorio. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pag. 650).
- iv. En nuestra legislación, el art. 83 de la Ley 2492 (CTB) establece los medios de notificación, señalando que los actos y actuaciones de la Administración Tributaria, se notificarán por uno de ellos, ya sea en forma personal, por cédula, mediante edicto, por correspondencia postal certificada, tácitamente, masiva o en secretaría, aclarando que es nula toda notificación que no se ajuste a una de las formas mencionadas.
- v. Por su parte el art. 85 de la Ley 2492 (CTB) establece que la **notificación por cédula** procede cuando el interesado no fuera encontrado en su domicilio, en cuyo caso, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años o un vecino, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

La cédula estará firmada por la autoridad administrativa y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

vi. De la valoración y compulsión del expediente se evidencia que la Administración Tributaria, el 9 de julio de 2007 procedió a la notificación mediante cédula de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07, 15-186-07, 15-184-07, 15-185-07, 15-187-07 y 15-191-07, todas de 31 de mayo de 2007, cumpliendo el procedimiento establecido en el art. 85 de la Ley 2492(CTB), es decir, que el 20 de junio de 2007 a hrs. 16:05, la funcionaria actuante se apersonó al domicilio ubicado en Calle Mayor Lopera N° 230 de la Zona Villa Fátima con objeto de notificar a Ricardo Monasterios Vergara, en calidad de representante legal de Editores Asociados SA; no habiendo sido habido, se dejó el correspondiente aviso de visita para cada una de las Resoluciones Sancionatorias, comunicándole que sería nuevamente buscado el 21 de junio de 2007 a hrs. 16:05. Los avisos fueron dejados a Rosario Ochiay, quien firmó en constancia de recepción.

vii. Es así que el 21 de junio de 2007, la funcionaria actuante se apersonó nuevamente al domicilio indicado y no habiendo sido encontrado el representante legal para su legal notificación, se le comunicó que se procederá a efectuar la representación correspondiente a efectos de dar cumplimiento del art. 85-II de la Ley 2492 (CTB), por lo cual el 9 de julio de 2007 a hrs. 16:30, la funcionaria actuante de la Administración Tributaria, procedió a la notificación de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07, 15-184-07, 15-185-07, 15-187-07 y 15-191-07, todas de 31 de mayo de 2007, entregando las copias de Ley a Rosario Ochiay, quien firmó en constancia de recepción.

viii. En este sentido, conforme prevé el art. 85 de la Ley 2492 (CTB), con la notificación practicada, la Administración Tributaria dio cumplimiento cabal a los requisitos de la notificación por cédula, los mismos que son indispensables para garantizar que el contribuyente tome conocimiento de los actos de la Administración Tributaria; por tanto, **el recurrente Editores Asociados SA. a través de su representante legal tuvo la oportunidad de interponer dentro del término de Ley, el recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz**, es decir, que el contribuyente tuvo conocimiento tácito del acto administrativo y la notificación logró su objetivo, para ejercer dentro del plazo previsto por el art. 143 de la Ley 2492 (CTB) su derecho a la defensa no existiendo vulneración alguna por la Administración Tributaria conforme al art. 36-II de la Ley 2341 (LPA) aplicable en

virtud del art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), y más aun cuando la notificación cumplió su finalidad, cual era el conocimiento de la Resolución Sancionatoria; en consecuencia corresponde en este punto confirmar la Resolución de Alzada.

IV.3.2. Prescripción de la facultad sancionatoria.

- i. El recurrente señala que los actos impugnados datan de enero y febrero/2004, y habiéndose procedido la notificación en fecha 9 de julio de 2007, la potestad sancionatoria ha prescrito el 31 de diciembre de 2006, de acuerdo con el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB), correspondiendo precisar que la Administración Tributaria tenía pleno conocimiento de estos actos, desde febrero y marzo de 2004.
- ii. Asimismo, indica el recurrente que conforme lo prueban las Resoluciones Sancionatorias, el sumario contravencional ha sido iniciado el 18 de abril de 2007, es decir, cuando ya estaban prescritas, ya que de acuerdo con el art. 60 de la Ley 2492 (CTB), se computaron los dos años todo el año 2005 y 2006, por lo que al 18 de abril de 2007 y 9 de julio de 2007, se habrían cumplido superabundantemente los dos años señalados en el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB).
- iii. En relación al caso que nos ocupa, cabe señalar que para la doctrina tributaria el instituto de la prescripción es una de las formas de la extinción de la obligación tributaria, configurándose en el medio por el cual el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo (VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 298).
- iv. Por su parte el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) establece la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria, señalando que las acciones de la Administración Tributaria para **imponer sanciones administrativas prescriben a los cuatro años**, en tanto que el término para **ejecutar las sanciones** por contravenciones tributarias prescribe a los dos años, lo que es concordante con los arts. 154-I, IV y 159 de la norma citada. Asimismo, el art. 60-III de la Ley 2492 (CTB) señala que el término de prescripción para la imposición de sanciones se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo, en tanto que para la ejecución de sanciones el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de **título de ejecución tributaria**, esto es a partir de que las Resoluciones Sancionatorias queden firmes y ejecutables.
- v. En este sentido, de los antecedentes administrativos se verifica que las Declaraciones Juradas F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal

enero 2004; F-93-1 Retenciones IUE; F-94-1 Retenciones RC-IVA; F-95-1 Retenciones IT y F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal febrero 2004, con Nos. Orden 376236, 124367, 108065, 129178 y 376238; fueron presentadas ante la Administración Tributaria, determinando saldo a favor del fisco, el 13 de febrero y 15 de marzo de 2004, y considerando el art. 60-I de la Ley 2492 (CTB), el término de prescripción para **imponer sanciones de cuatro años**, por la contravención de omisión de pago, debe computarse a partir del **1 de enero de 2005**, lo que conlleva a determinar que momento de la notificación con la Resolución Sancionatoria, **el 9 de julio de 2007**, únicamente habrían transcurrido **2 años, 6 meses y 9 días**, por lo cual no se produjo la prescripción invocada por el recurrente, y mucho menos la prescripción de la **ejecución de sanciones** establecida en el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB), toda vez que para tal efecto, se necesitaba que las Resoluciones Sancionatorias ejecutoriadas adquieran firmeza y la calidad de Título de Ejecución Tributaria, tal como dispone el numeral 1 art. 108 de la Ley 2492 (CTB), hecho que no ocurrió en el presente caso, puesto que las mismas fueron impugnadas conforme con el art. 143 de la Ley 2492 (CTB) y al presente no son firmes y menos ejecutables, como erróneamente interpretó el recurrente.

vi. Para mayor abundamiento es necesario aclarar que existen dos etapas o momentos tributarios **1. La determinación tributaria** que puede ser realizada por el sujeto pasivo o por el sujeto activo y **2. La etapa de ejecución tributaria**. En la primera situación, la determinación por el sujeto activo concluye con un acto administrativo definitivo que puede ser impugnado y en el caso de la determinación por el sujeto pasivo, la determinación la realiza a través de formularios oficiales, los cuales, cuando no se pagan o se pagan parcialmente, se convierten en Títulos de Ejecución Tributaria (TET), pero solamente con relación al monto establecido en la declaración jurada, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda fiscalizar e incrementar o disminuir esos montos.

vii. En cuanto a las sanciones por delitos o por contravenciones tributarias que pudieran surgir, es evidente que no pueden estar en la declaración jurada, motivo por el cual la Administración Tributaria deberá iniciar el proceso penal correspondiente o como en el presente caso, iniciará el procedimiento sancionador contravencional, pero solamente con respecto al ilícito tributario, teniendo el sujeto activo cuatro años para imponer las sanciones, tal cual lo establece el art. 59-3) de la Ley 2492 (CTB), y estas sanciones que se ponen en conocimiento del contribuyente, pueden ser objeto de impugnación como en el presente caso y no podrán ejecutarse hasta que queden firmes, momento desde el cual la Administración Tributaria tendrá el término de dos años para ejecutar sus sanciones; por lo tanto, al ser evidente que nos encontramos

en el plazo de cuatro años para imponer sanciones y no en el término de dos años para ejecutar sanciones, la prescripción solicitada por el recurrente al amparo del art. 59-III de la Ley 2492 (CTB), no tiene fundamento legal; en consecuencia, corresponde confirmar, en esta parte la Resolución de Alzada, por no ser evidente la prescripción invocada.

IV.3.3 Aplicación de la RND 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004.

- i. Señala el recurrente que por principio del art. 33 de la Constitución Política del Estado, la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, no puede ser aplicada a hechos ocurridos en el mes de febrero y marzo de 2004.

- ii. Al respecto, si bien la Resolución Sancionatoria menciona el num. I del art. 8 de la RND 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, corresponde señalar que el fundamento legal que tipifica y sanciona la contravención de Omisión de Pago, se encuentra establecida en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), vigente desde el 4 de noviembre de 2003; por lo tanto, siendo evidente que la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, no es la norma que tipifica el hecho contraventor ni es la norma que establece la sanción, los argumentos del recurrente, no corresponden por aplicación del principio de legalidad o reserva de Ley previsto en el art. 6 de la Ley 2492 (CTB) y art. 7 de la CPE.

IV.3.4. Multa por Omisión de Pago.

- i. El recurrente indica que en el fondo el Recurso de Alzada invocó los arts. 160 y 165 de la Ley 2492 (CTB) para señalar que existe omisión de pago, sin el mínimo análisis, siendo que en forma puntual se reclama la indebida calificación de conducta y posterior aplicación de sanción por supuesta omisión, siendo que este hecho nunca se ha materializado. Asimismo, señala que el proceso de determinación tributaria no deviene de un proceso de fiscalización, siendo un Título de Ejecución Tributaria generado por el propio sujeto pasivo, por lo que no corresponde la aplicación de la multa por supuesta omisión de pago, porque la deuda tributaria ya se encuentra determinada, y solo corresponde la aplicación de intereses y actualización del tributo omitido en el momento del pago, pero de ninguna manera la multa del 100% aplicada.

- ii. Manifiesta además que demostró y probó, al presentar los formularios o Declaraciones Juradas, que no está frente a una omisión de pago, porque la deuda tributaria está configurada, no existiendo contravención, ni ilícito de ninguna naturaleza, estando frente a una mora por falta de pago, que será actualizada el

momento del pago según corresponda, de acuerdo con el quinto párrafo del art. 47 de la Ley 2492 (CTB).

- iii. Al respecto, cabe señalar que el ilícito de omisión de pago tipificado en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), considera configurada la contravención cuando el que por **acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria**. La tipificación se vincula íntimamente a una disminución ilegítima de los ingresos tributarios. El elemento subjetivo es indudablemente la culpa, bajo la forma habitual de negligencia en el cumplimiento. En este sentido, el ilícito queda consumado en principio cuando se comprueba la falta de pago, sin perjuicio del elemento culposo que debe existir para que esta conducta sea punible. Por otra parte, se debe recordar que la contravención en general debe ser una acción u omisión que afecte o lesione determinados bienes asumidos como objeto de protección por el Estado.
- iv. Por su parte, el art. 8 del DS 27310 establece que 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 o Resolución Sancionatoria, según corresponda.
- v. En el caso en análisis, el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal enero 2004; F-93-1 Retenciones IUE; F-94-1 Retenciones RC-IVA; F-95-1 Retenciones IT y F-98-1 RC-IVA Agentes de Retención, del período fiscal febrero 2004, con Nos. Orden 376236, 124367, 108065, 129178 y 376238; determinando saldo a favor del fisco, por Bs Bs2.608.-, 6.783.-, 2.305.-, 2.084.- y 2.691.-, respectivamente; sin embargo, el mismo no fue cancelado en la entidad financiera respectiva, enmarcando su conducta en la contravención de omisión de pago establecida en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), que da lugar a la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria conforme dispone el art. 42 del DS 27310 (RCTB).
- vi. De acuerdo con la doctrina, las contravenciones tributarias pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva; en el incumplimiento de esa misma obligación pero mediante medios fraudulentos y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal. Ahora bien, el incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial consiste básicamente en la mera omisión del pago de los tributos dentro de los términos legales, siendo prevalectivamente objetiva, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago para que se tenga configurada la infracción. Ese no pago puede deberse a una conducta negligente (culposa) o a una conducta intencional (dolosa), siempre que en

este último caso el infractor se limite a la simple omisión sin efectuar maniobra alguna, ya que si lo hace, entra al campo de la defraudación fiscal. En fin, lo que se pretende es castigar a quien no paga por ser negligente (culpa) o porque no desea pagar (dolo) pudiéndolo hacer (Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I, pag. 339-341).

vii. En este sentido, si bien el contribuyente cumplió con la obligación formal de presentar las declaraciones juradas en el plazo, forma y lugares establecidos por la Ley tributaria, no es menos cierto que al presentar las mismas sin el pago correspondiente, incumplió la obligación sustancial de la obligación tributaria, por cuanto la infracción provocó una disminución ilegítima de ingresos tributarios. En consecuencia corresponde a esta instancia jerárquica confirmar en este punto la Resolución de Alzada recurrida.

viii. Respecto a las fechas de presentación de las declaraciones juradas por el contribuyente, consignadas en la Resolución de Alzada, de conformidad al art. 211 Ley 3092 (Título V del CTB), estas han sido motivo de verificación de antecedentes en el grado de Recurso Jerárquico; sin embargo, cabe aclarar que dichas fechas no afectan al término de la prescripción señalada anteriormente. En cuanto a la solicitud de remisión de antecedentes al Ministerio Público, cabe manifestar que esta Superintendencia Tributaria General, de conformidad con el inc. b) del art. 197-II de la disposición citada, carece de competencia para las cuestiones de índole Civil y Penal, razón por la cual no se considera este punto por impertinente.

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 STR/LPZ/RA 0568/2007, de 9 de noviembre de 2007, del Recurso de Alzada, emitida por el 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 (CTB).

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución STR-LPZ/RA 0568/2007, de 9 de noviembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por EDITORES ASOCIADOS SA, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, quedan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 15-183-07, 15-184-07, 15-185-07, 15-187-07 y 15-191-07, toda emitidas el 31 de mayo de 2007; conforme dispone el art. 212-I inc. b) 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.

Edo. Rafael Vergara Sandoval
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO
GENERAL INTERINO
Superintendencia Tributaria General