



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

*Agil*

GRJ-0412/LPZ-0149/2015

INFORME N° 067/J6-11/04/16

H.R. N° 1637-11/04/16

3

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**  
**Sentencia N° 17**  
**Sucre, 04 de abril de 2016**

**Expediente** : 068/2015-CA  
**Proceso** : Contencioso Administrativo  
**Demandante** : Gerencia GRACO La Paz del SIN  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Resolución Impugnada** : AGIT-RJ-0027/2015  
**Magistrado Relator** : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciado en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS:** La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 47 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0027/2015 de 5 de enero de fs.16 a 32, emitida por la autoridad ahora demandada, la respuesta de fs. 142 a 147, memorial de réplica de fs. 151 a 153 y memorial de dúplica de fs. 156 a 157 vta., los antecedentes procesales; y:

**CONSIDERANDO I:**

Que, teniéndose reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia mediante su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, por mandato del art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en base a los hechos acontecidos en el proceso, conforme lo preceptuado por el art. 354 del Código de Procedimiento Civil (CPC), cumpliendo con el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos en la fase Administrativa.

**I.1. Demanda Contenciosa Administrativa**

Que, Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona por memorial de fs. 45 a 47 vta., interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Señala que, la AGIT en la resolución de recurso jerárquico AGIT RJ 0027/2015 realizó una interpretación errónea del párrafo iv del art. 17 y del numeral 1 caso 3 inc. c) del art. 18 de la resolución normativa de directorio N°10-0004-09, violando el principio al debido proceso consagrado en el art.115 de la Constitución Política del Estado (CPE) y principio de congruencia previsto en el art. 211 de la ley N° 3092 al determinar que la sanción debe ser calculada sobre los saldos impagos de la deuda.

Menciona que la AGIT en su resolución de recurso jerárquico determinó: "(...) en cuanto a la base de la sanción, corresponde referir lo dispuesto en la RND N° 10-0004-09, cuyo art. 17, Parágrafo IV, indica que en caso de incumplimiento se

*considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad, correspondiendo según el art. 18, Numeral 1), Caso 3, Inciso e), que la sanción sea calculada sobre este saldo expresado en UFV's a la fecha de vencimiento para el pago de la obligación tributaria, que en el presente caso equivale a los saldos impagos de la deuda, es decir, 1793 UFV's por el periodo junio 2008 y 1770 UFV's por el periodo julio 2008(...)"* Sobre este punto menciona que, la AGIT realizó una interpretación errónea del Parágrafo IV del art. 17 y del numeral 1 caso 3 inciso c) del Art. 18 de la RND N° 10-0004-09 pues el parágrafo IV del art. 17 de la RND N° 10-0004-09.

Aduce que, la norma señalada establecería que corresponde sancionar al contribuyente con el 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento; señala que debe entenderse ésta como la fecha en la que el tributo debió ser pagado, es decir, añade, en el caso de autos hasta el 18 de julio de 2008 (el periodo correspondiente a junio de 2008) y hasta el 18 de agosto de 2008 (para el periodo correspondiente a julio 2008).

Continúa argumentando que, el numeral 1 caso 3 inciso e) del Art. 18 de la RND N° 10-0004-09 es claro, pues del análisis de las normas transcritas, no se debió establecer como base de cálculo de la sanción por la contravención omisión de pago sobre el monto de los saldos impagos de la deuda, cuando correspondía el cálculo sobre el 100% del tributo omitido; señala que, en el presente caso la sanción debe ser calculada sobre importe total consignado en la resolución administrativa de facilidades de pago (deuda principal), por el que se otorgó el plan de facilidades de pago Bs.275.121.- que constituye el tributo omitido a la fecha de vencimiento correspondiente.

Señala que sin embargo de lo expuesto, de la revisión de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0027/2015 se evidencia que la AGIT realizó una interpretación errónea de la ley estableciendo la correspondencia de calcular la sanción sobre los saldos impagos de la deuda, es decir que considera como base de cálculo de la sanción el monto de Bs.4.960.- contrariamente a lo que dispone la normativa anteriormente analizada.

Señala que, la resolución sancionatoria establecía en base del cálculo de la sanción del 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento, conminando al contribuyente al pago de UFV's de Bs. 148.827.- monto que fue reducido por la AGIT a Bs.4960.- equivalentes a 3.563 UFV's sobre el que corresponde aplicar la reducción del 80% afectado los intereses del Estado, postura errada puesto que la reducción debió ser calculada por el monto de Bs.207.172.-plasmado en la Resolución Administrativa de Facilidades de Pago N° 20-0002-2010.

Hace referencia a criterios expuestos por la Autoridad General en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0621/2012 de 03/08/2012 y AGIT-RJ 0108/2012 de 13/08/2012 entre otras.

Argumenta que, en consideración a lo expuesto, se evidenciaría también la violación del principio al debido proceso establecido en el Art 115 de la Constitución Política del Estado, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

modificó la base de la sanción en aplicación errónea de los arts. 17 y 18 de RND. N° 10-0004-09, consecuentemente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0027/2015 no fue debidamente fundamentada conforme a derecho.

#### **Petitorio**

Concluye señalando que en mérito al párrafo I. del art. 10 de la Ley N° 212, Arts. 131 y 147 del Código Tributario Boliviano, Art. 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341, Arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicable en materia tributaria por el Art. 74.2) del Código Tributario, solicita se declare la Demanda Contencioso Administrativa probada en todas sus partes, en consecuencia se resuelva Revocar Parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0027/2015 y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su integridad la Resolución Sancionatoria N° 18-0075-2014.

#### **CONSIDERANDO II.**

##### **II.1. Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT),**

Que admitida la demanda por decreto de fs. 64, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada y tercero interesado; apersonándose Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), contestando la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fs. 142 a 147, con los siguientes argumentos:

Señala que, la AGIT concluyó que el cálculo de la Alícuota Adicional del Impuesto sobre las utilidades de las Empresas (AA-IUE) correspondientes a los periodos junio y julio de 2008 sobre el cual el contribuyente se acogió a un plan de facilidades de pago aceptado a través de la Resolución Administrativa N° 20-0002-2010 en aplicación de lo previsto en el art. 156 de la Ley N° 2492 (CTB), añade que, de haber cumplido a cabalidad las 36 cuotas que se le otorgó mediante la resolución administrativa de facilidad de pago, se habría operado la figura del Arrepentimiento Eficaz, y no se habría aplicado la sanción por Omisión de Pago, en virtud del Inciso a), Caso 1, Numeral 1 ), art. 18 de la RND N° 10-0004-09; sin embargo; aduce que, al haber incumplido el pago de la cuota 27 y siguientes, la Administración Tributaria procedió a la ejecución de la garantía constituida, quedando un saldo pendiente de pago de Bs.4.960.- correspondiendo Bs.2.480.- al Formulario 587 N° 2931144375 y Bs.2.480.- al Formulario 587 N° 2931187918, por los periodos junio y julio de 2008 respectivamente, fs. 5 de antecedentes administrativos, lo que determina, señala que, conforme el Numeral 8, Parágrafo 1, art. 108 de la Ley N° 2492 (CTB), se inicie la ejecución tributaria por dichos importes, es decir, los saldos impagos.

Que, según el art. 18, Numeral 1, Caso 3, Inciso e) de la RND N° 10-0004-09, una vez notificada Pioneer Minning Inc. Bolivia con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 24-0907-2013, correspondiente a la Resolución Administrativa que otorgó las Facilidades de Pago, se debió dar inicio al procedimiento sancionador a través de la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago N° 20-0002-2010; sin embargo, ante la notificación con el PIET N° 24-0907-

2013, el 25 de octubre de 2013, el Sujeto Pasivo mediante nota cursante a fs. 57 de antecedentes administrativos, en la misma fecha solicitó a la Administración Tributaria la liquidación de lo adeudado para efectuar el pago.

Aduce que, el 4 de noviembre de 2013, mediante Boleta de Pago 1000 con N° de Orden 2941571243, canceló Bs.9.742.-, según el PIET 24-0907-2013, conforme se advierte en la casilla Cód. 012 que refiere como Número de Orden del documento que paga: "2409072013" documento cursante a fa. 58, 61 y 63 de antecedentes administrativos, lo que demuestra la cancelación del saldo pendiente de pago establecido en el Informe CITE: SIN/GGLP/OGRE/INF /161/2012, es decir, el total de la deuda tributaria (que hasta ese momento no incluía la sanción por Omisión de Pago), fue cancelada antes de la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-0022-2014, que sucedió recién el 20 de febrero de 2014; por lo que resulta evidente que la cancelación del saldo pendiente de pago fue realizado antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria N° 18-0075-2014 y después de la notificación con el PIET, conformé detalla la entidad demanda en cuadro adjunto.

Argumenta que, según el cuadro que adjunta a respuesta, el Sujeto Pasivo habría cancelado el saldo del tributo omitido más los intereses, que al 4 de noviembre de 2013 alcanzaban a 5.104 UFVs equivalente a Bs.9.592.- antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria, por lo que considerando la oportunidad del pago efectuado, corresponde la aplicación del Régimen de Reducción de Sanciones previsto por el Art. 156 de la Ley N° 2492 (CTB), cuyo Numeral 1 establece que el pago de la deuda tributaria después de efectuada cualquier actuación de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la resolución sancionatoria determina la reducción de la sanción en un 80%, concordante con los arts. 38 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y el Parágrafo 1, art. 13 de la RND N° 10-0037-07. Señala que, adicionalmente, se observa que existe un saldo de Bs.150.- a favor del contribuyente, el que debe ser considerado como pago a cuenta de la sanción.

Menciona que, de la revisión de compulsas y antecedentes el sujeto pasivo en fecha 4 de noviembre de 2013 canceló Bs.9742.- mediante Boleta de Pago 1000 con N° de Orden 2941571243, según PIET 24-0907-2013, señala que, lo expuesto puede ser corroborado conforme se tiene en la casilla Cód. 012 que refiere como Número de Orden del documento que paga: "2409072013", menciona que este hecho, demuestra que el sujeto pasivo efectuó la cancelación del saldo pendiente de pago establecido en el Informe CITE: SIN/GGLP/DGREINF/161/2012, hasta ese momento no incluía la sanción por omisión de pago, toda vez que se evidenció que la misma fue cancelada antes de la notificación con el auto inicial de sumario contravencional N° 26-0022-2014 que se dio recién en fecha 20 de febrero de 2014. En ese comprendido, añade que, se evidencia que al 4 de noviembre de 2013 alcanzaban a 5.104 UFVs que equivale a Bs.9.592 hasta antes de la notificación con la resolución sancionatoria y por tanto, habiéndose constatado que el pago fue efectuado oportunamente es que en observancia del principio de legalidad que es un elemento del debido proceso, haciendo cita a la SC 0275/2010 de 7 de junio que a la letra señala"(... ) es un principio procesal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de la jurisdicción ordinaria, al respecto este Tribunal a través de la SC 0919/2006-R de 18 de septiembre, que a su vez citó la SC 0062/202 de 31 de julio, estableció que: el principio general de legalidad, como elemento esencial del Estado de Derecho (...) en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional) tiende a garantizar que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en cuestión, en el que se respeten las garantías establecidas por ley". Señala que esa instancia jerárquica ha aplicado el Régimen de Reducción de Sanciones previsto en el Art. 156 de la Ley N° 2492 (CTB) cuyo numeral 1 textualmente señala: "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." Todo ello señala en concordancia a lo establecido en el art. 38 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB).

Continua señalando que el demandante en un punto de su demanda equivoca el número de Resolución Jerárquica que motiva su interposición aspecto que piden sea tomado en cuenta toda vez que la Resolución Jerárquica emitida por esta Instancia Jerárquica es la Resolución N° AGIT-RJ-0027/2015 de 05 de enero y no la que refiere la Administración Tributaria, es decir, no es la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1577/2014; señala que como consecuencia; incurre en incumplimiento de los requisitos esenciales para la admisión de la demanda, ya que, no efectúa una relación de causalidad entre los hechos y los derechos o garantías supuestamente vulnerados.; añade que, no se explica como la AGIT vulneró derechos y garantías que reclama, ya que señala, es preciso que exista una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la lesión causada al derecho o garantía y que el cumplimiento de esta exigencia no se reduce a enumerar artículos sino a explicarse desde el punto de vista causal, como esos hechos han lesionado el derecho en cuestión, señala que ese criterio ratificado mediante Sentencia Constitucional N° 0365/2005-R, y en Autos Constitucionales AC 0056/2010-RCA, AC 0117/2010-RCA y AC 0212/2012-RCA, haciendo referencia a antecedentes administrativos a su juicio análogos.

#### **Petitorio**

Concluye solicitando declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio De Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0027/2015 de 5 de enero, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AJ 0027/2015 de 5 de enero de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **Réplica y Duplica**

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 151 a 152 y, trasladada para duplica, la que cursa de fs. 156 a 157 vta.; actos en los cuales las partes ratificaron sus argumentos.

### **Autos Para Sentencia**

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia de 01 de febrero del 2015 de fs.158

### **CONSIDERANDO III:**

#### **Fundamentos Jurídicos del fallo**

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Especializada Contenciosa, Contenciosa Administrativa y Social y Administrativa para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

Que, así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, concluyendo con la resolución del recurso jerárquico.

Que, analizado el contenido de la demanda, la respuesta, réplica y dúplica los actos y resoluciones administrativas resolución de alzada y jerárquica y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, se procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

Que, resulta pertinente en primera instancia, precisar el objeto de la presente controversia, mismo que radica en establecer, si la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0027/2015 realizó, una interpretación errónea del párrafo IV del art. 17 y del numeral 1 caso 3 inc. c) del art. 18 de la resolución normativa de directorio N°10-0004-09, hecho que a decir del demandante ha determinado, que la sanción impuesta al sujeto pasivo, sea calculada sobre los saldos impagos de la deuda, y de ser así, establecer si el accionar de la AGIT en la emisión de recurso jerárquico es legal, es decir que no haya quebrantado los principios constitucionales de debido proceso, y congruencia como lo afirma la entidad demandante.

Que, previo a ingresar al análisis del caso concreto, es preciso recordar que el art. 55 de la Ley N° 2492, cuya reglamentación fue establecida mediante la RND 10-0004-09 emitida por la Administración Tributaria conforme a las facultades conferidas en el art. 64 de la citada Ley, cuyo objeto fue establecer el Procedimiento de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**Facilidades de Pago por deudas determinadas por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo o tercero responsable, es por esa vía que el Plan de Facilidades de Pago se constituye en un beneficio que la ley otorga al contribuyente para cancelar y regularizar la deuda tributaria generada por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, norma que fue aplicada por la Administración Tributaria para la emisión de la Resolución Administrativa de facilidades de pago, que otorgó al contribuyente por sus adeudos tributarios.**

Que, en el contexto legal referido y de análisis de antecedentes administrativos se advierte que Pioneer Mining Inc. Bolivia, solicitó a la Administración Tributaria Plan de Facilidades de Pago de la Alícuota Adicional al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas AA-IUE de los periodos fiscales junio y julio 2008, solicitud que fue aceptada por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa N° 20-0002-2010 de 5 de enero de 2010, en 36 cuotas mensuales de Bs.4.892.- cada una; mismas que debieron ser pagadas por el sujeto pasivo conforme lo prescrito en los arts. 47 de la Ley N° 2492 y 16 de la RND 10-0004-09, hasta cancelar el saldo de la deuda tributaria de Bs.176.096.

Que, en fecha 9 de mayo de 2012, a través de Informe CITE: SIN/GGLP/DGRE/INF/161/2012 la Administración Tributaria, señala que la facilidad de pago otorgado a la empresa Pioneer Mining Inc. Bolivia mediante Resolución Administrativa de Facilidades de Pago N° 20-0002-2010, fue incumplido en su pago en la cuota N° 27, la que debió ser cancelada hasta el último día hábil del mes de marzo 2012.

Que, el art.108.8, párrafo 1, de la Ley N° 2492 señala que la ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria, entre otros, con la notificación de la resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos; es así que incumplido el plan de pagos por el sujeto pasivo, en los términos previstos en resolución por los periodos fiscales junio y julio de 2008, incumplimiento del pago de la cuota 27 y siguientes, ante cuyo incumplimiento la Administración Tributaria procedió a la ejecución de la garantía constituida por el sujeto pasivo, quedando un saldo pendiente de pago de Bs.4.960.- correspondiendo Bs.2.480.- al Formulario 587 N° 2931144375 y Bs.2.480.- al Formulario 587 N° 2931187918, por los periodos junio y julio de 2008 respectivamente, por incumplimiento de Resolución Administrativa N° 20-0002-2010; que conforme a normativa señalada, se dio inicio la ejecución tributaria por dichos importes, es decir, por saldos impagos.

Que, asimismo, el art. 18, numeral 1, Caso 3. c) de la RND N° 10-0004-09 norma relacionada en la supuesta errónea interpretación establece que en caso de incumplimiento, se procederá a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria por los saldos impagos de la deuda, considerándose como pagos a cuenta los pagos de las cuotas realizados hasta ese momento, dándose inicio al procedimiento sancionador si correspondiere, por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago; en cumplimiento a esta norma la

Administración Tributaria notifico a Pioneer Minning Inc. Bolivia, con Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 24-0907-2013 por incumplimiento a la Resolución Administrativa que otorgó las Facilidades de Pago e inmediatamente debió dar inicio al procedimiento sancionador a través de la notificación con el procedimiento correspondiente, acto que debió disponer el inicio de Sumario Contravencional por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago N° 20-0002-2010.

Que, asimismo se advierte que en fecha 25 de octubre de 2013 la Administración Tributaria notifica al sujeto pasivo con el PIET N° 24-0907-2013, notificación que es respondida por el sujeto pasivo en la misma fecha mediante nota respectiva, solicitando a la Administración Tributaria la liquidación de todo adeudado con el fin de proceder al pago, conforme se refleja en antecedentes administrativos.

Que, es así que se advierte que en fecha 4 de noviembre de 2013, el sujeto pasivo efectúa la cancelación total del adeudo de Bs.9.742, mediante boleta de pago 1000 con N° de Orden 2941571243, lo que muestra la cancelación del saldo pendiente de pago establecido en el Informe CITE: SIN/GGLP/DGRE/INF/161/2012, es decir, el total de la deuda tributaria que contiene solamente el tributo; de lo cual se advierte que la cancelación fue posterior a la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-0022-2014, hecho acontecido recién en fecha 20 de febrero de 2014; evidenciándose que la cancelación del saldo pendiente de pago fue realizado antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria N° 18-0075-2014, (4 de julio de 2014), y después de la notificación con el PIET, ante cuyo pago, corresponde, la aplicación del Régimen de Reducción de Sanciones previsto por el Art. 156 de la Ley N° 2492 que establece que el pago de la deuda tributaria después de efectuada cualquier actuación de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria determina la reducción de sanción en un 80%.

Que, analizadas las circunstancias inherentes a los efectos del incumplimiento del plan de pagos; y la aplicación del art. 18, numeral 1, Caso 3. c) de la RND N° 10-0004-09 por parte de la Administración Tributaria, verificado el pago total de la deuda tributaria referente al tributo; corresponde entrar a desentrañar la acusación de interpretación errónea del parágrafo IV del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09 en relación al numeral 1 caso 3 inc. c) del art. 18, ya revisado; interpretación que a entender de la Administración Tributaria permitiría un erróneo cálculo de la sanción la cual se habría efectuado solamente sobre los saldos impagos de la deuda.

Que, a este fin corresponde orientar que en el marco de la acusación de interpretación errónea del parágrafo IV del art. 17 de la resolución normativa de directorio N°10-0004-09, se concibe, para el caso de análisis, que la resolución recurrida ha otorgado a la norma sustantiva un sentido equivocado confundiendo el alcance o protección de la norma sustantiva; a cuyo efecto con el fin de evitar esta distorsión, resulta preciso recurrir a reglas de interpretación jurídica admitidas por el derecho, a efecto de dar una correcta interpretación de la premisa normativa.



Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

Que, a ese fin el art. 180 de la norma constitucional prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta entre otros, en los principios procesales de legalidad, verdad material y debido proceso siendo la norma constitucional garantista de derechos, todo ello en el marco de un nuevo orden constitucional, conformado por normas y principios generales de validez universal; principios estatuidos como pilares fundamentales de respeto de los derechos humanos, que no pueden ser disgregados conforme lo establecido por el art. 13-III de la norma constitucional.

Que, escrutando la normativa aplicable al caso de Autos tenemos como guía de interpretación jurídica tributaria lo referido por el art. 8. II, III del Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 que señala respectivamente que cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica; asimismo la norma establece que la analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no podrán crearse tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Que, asimismo, ingresando al ámbito del principio rector de verdad material nos encontramos con normativa administrativa específica como el art. 200 de la ley 3092 que establece que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, como forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario

Que, en ese mismo ámbito el art. 10 del Decreto Supremo N° 27350 de 02 de febrero de 2004, señala que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos imponible, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.

Que, en esa línea el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) N° 2341 de 23 de abril de 2002, establece que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos imponible, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en el debido proceso se pruebe lo contrario.

Que, mostradas así las exigencias del procedimiento administrativo y del procedimiento judicial es la búsqueda de la verdad material sobre la verdad formal, resulta preciso señalar que la norma debe salvar un proceso de interpretación y descarte en el contexto normativo con apoyo de los principios jurídicos reconocidos y no en forma aislada, entendiéndose que todo principio tiene por objeto interpretar, fundamentar e integrar la juricidad vigente con el objeto de resolver la problemática dentro del contexto del orden jurídico.

Que, así referidas las normas y los principios inmersos en la labor interpretativa, debe entenderse por verdad material aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que concuerdan con la realidad de los hechos, entendiéndose que en el nuevo marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material se constituye en principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en una decisión adecuada.

Que, bajo la línea constitucional, y los principios rectores expuestos, resulta preciso revisar el párrafo IV del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09, en relación al art. 18 numeral 1 caso 3 inc.3) de la misma resolución normativa y escrudinar la labor interpretativa aplicada por la AGIT; es así que el párrafo IV del art. 17 señala; “(...) *en caso de incumplimiento se considerará **como deuda el saldo no pagado de la facilidad**, debiendo calcularse la sanción (cuando corresponda) según las previsiones del art. 165 del Código Tributario y arts. 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 como Omisión de Pago, sancionando con una multa del 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en Unidades de Fomento de Vivienda.*” (El resaltado y subrayado es añadido)

Que, de lectura de la norma se advierte con claridad que, la norma limita con exactitud y precisión aquello que debe interpretarse como deuda emergente del incumplimiento del plan de pagos, señalando que “*se considerara como deuda el saldo no pagado de la facilidad*”, siendo en el caso de autos el saldo no pagado el incumplimiento del pago de la cuota 27 y siguientes; más adelante la norma señala el deber de la Administración Tributaria de calcular la sanción; añadiendo el acápite, “*cuando corresponda*”; es decir que es la propia norma que establece un condicionamiento a la aplicación de la sanción tomando en cuenta el contexto en el cual el sujeto pasivo de cumplimiento efectivo al pago de la totalidad de la deuda tributaria consistente en el pago del tributo, momento este en el que se configura la figura jurídica del arrepentimiento eficaz, figura prevista en el art. 157 de la Ley 2492 (CTB), e inc. a) Caso 1, numeral 1) art. 18 de la RND N° 10-0004-09, evidenciándose en el caso de autos, que el pago fue efectuado luego de la ejecución de la garantía constituida por el sujeto pasivo, quedando un saldo pendiente de pago de Bs.4.960, iniciándose la ejecución tributaria por el saldo de la deuda, actos que denotan la legalidad de la imposición de una sanción por el incumplimiento de plan de facilidades de pago.

Que, por otra parte, el art. 18 numeral 1 caso 3 inc.3) de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09, señala: “ *En caso de incumplimiento, (...), **considerándose como pagos a cuenta los pagos de las cuotas realizados hasta ese momento** y se dará inicio al procedimiento sancionador si **correspondiere, por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago***” (El resaltado y subrayado es añadido), advirtiéndose que es la propia norma que otorga su conformidad con los efectos jurídicos propios del pago; como no puede ser de otra manera; señalando la consideración de los pagos a cuenta de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

las cuotas efectivizadas por el sujeto pasivo hasta ese momento, reconociendo los efectos legales del pago a cuenta.

Que, asimismo; es la propia norma (art. 18 numeral 1 caso 3 inc.3) de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09) que más adelante establece el condicionamiento del contexto de la sanción por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago; contexto que en el entendimiento de este tribunal no es aplicable al caso de autos, toda vez que debe considerarse que la facilidad de pago es un mecanismo de ayuda y beneficio al contribuyente que la ley le otorga para cancelar y regularizar la deuda tributaria generada por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, para que el sujeto pasivo dé cumplimiento al pago de su deuda, lo cual de ninguna manera puede interpretarse a contrario; vale decir, como un mecanismo perverso de auto-entrapamiento del contribuyente, que en caso de incumplir con parte del pago de la deuda tributaria tenga que asumir una sanción desproporcional por la totalidad del tributo y peor aún al momento del vencimiento; sin tomar en cuenta que la deuda fue reprogramada en 36 cuotas iguales de las cuales 27 fueron pagadas y cuyos pagos tienen efectos jurídicos de cumplimiento de esas 27 (obligaciones), las cuales no pueden ser tomadas en cuenta para la aplicación de la sanción pretendida por la Administración Tributaria tal como lo entiende erradamente la entidad demandante, hecho que va en directa contraposición con el principio de proporcionalidad de la sanción administrativa, principio que supone una correspondencia entre la infracción y la sanción; hecho que implica que la sanción a aplicarse al sujeto pasivo sea aquella prevista por norma es decir sobre el saldo de la deuda impaga conforme claramente lo ratifica el párrafo IV del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09, con beneficio del Régimen de Reducción de Sanciones previsto por el art. 156 de la Ley 2492.

Que, siendo atribución de este Tribunal, en ejercicio de la jurisdicción y competencia que la ley le otorga la modulación del alcance de su fallo, no habiéndose advertido la errada interpretación de la norma ni quebrantamiento de los principios constitucionales del debido proceso, y congruencia en las que habría incurrido la AGIT, como lo afirmo la entidad demandante; concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/027/2015, de 5 de enero de 2015, que revoca parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0769/2014 de 20 de octubre de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Que, por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la errónea interpretación de la norma citada ni el quebrantamiento de los principios constitucionales del debido proceso, y congruencia.

**POR TANTO** La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2.1 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y el art.787 del CPC, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa

administrativa de fs. 45 a 47 vta., interpuesta por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0027/2015, de 5 de enero de fs.16 a 32 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que revoca parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0769/2014 de 20 de octubre de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

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

**Regístrese, notifíquese y devuélvase.**

*Dr. Antonio Segovia*  
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA SOCIAL Y ADM. PRIMERA TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*MSc. Jorge J. von Barries M.*  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. PRIMERA TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

*Abog. David Valdú Terán*  
SECRETARIO DE SALA  
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm. Social y Adm. Primera Tribunal Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE PRIMERA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia Nº..... 17 ..... Fecha:..... 04-04-2016 .....

Libro Tomas de Razón Nº..... 7 .....

*Abog. Moisés Aragón*  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA**



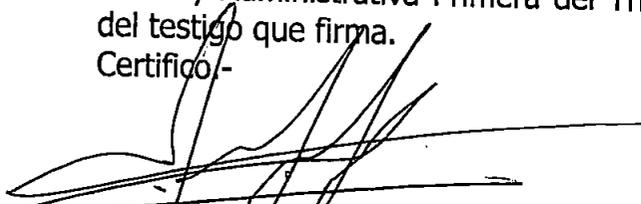
**ORGANO JUDICIAL  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

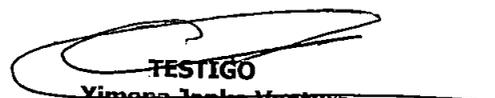
En la ciudad de Sucre, a horas 14:40 del lunes 11 de abril de 2016 años,  
notifiqué a:

**Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General  
de Impugnación Tributaria**

**CON LA SENTENCIA N° 17/2016 C.A.**, mediante cédula de ley fijada  
en puerta de Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa,  
Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia  
del testigo que firma.

Certifico.-

  
Abog. Santiago Hurtado M.  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.  
Social y Adm. Primera  
Tribunal Supremo de Justicia

  
TESTIGO  
Ximena Janko Ventura  
C.I.7553713 Ch.

En la ciudad de Sucre, a horas 14:42 del lunes 11 de abril de 2016 años,  
notifiqué a:

**Juan Carlos Mendoza en representación de la Gerencia  
Graco La Paz del SIN**

**CON LA SENTENCIA N° 17/2016 C.A.**, mediante cédula de ley fijada  
en puerta de Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa,  
Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia  
del testigo que firma.

Certifico.-

  
Abog. Santiago Hurtado M.  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm.  
Social y Adm. Primera  
Tribunal Supremo de Justicia

  
TESTIGO  
Ximena Janko Ventura  
C.I.7553713 Ch.