



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 76/2018  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018  
**EXPEDIENTE:** 860/2014  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo  
**PARTES:** TOYOTA BOLIVIA S.A. contra la  
Autoridad General de Impugnación  
Tributaria  
**MAG. SEGUNDO RELATOR:** Lic. Esteban Miranda Terán

---

### VISTOS EN SALA PLENA:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 284 a 289, presentada por Toyota Bolivia S.A., representada por Gumercindo Alfredo Illescas Martínez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de 3 de junio, pronunciada por la AGIT, la contestación de fs. 328 a 343; el apersonamiento del tercero interesado y propugnación de la Resolución impugnada de fs. 294 a 298, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada, y;

### I: CONTENIDO DE LA DEMANDA

#### 1. Antecedentes de la demanda

El demandante sostiene que; al amparo del art. 55 del CTB, solicitó la concesión de un plan de pagos de treinta y seis cuotas mensuales con el fin de regularizar sus obligaciones tributarias contenidas en varias Declaraciones Juradas correspondientes al IVA, IT e IUE, de las gestiones 2007 y 2008, plan de pagos que fue concedido mediante Resolución Administración GDSC/UTJ/PP N° 94/2008 de 23 de octubre.

Concedido el plan de pagos, su empresa pagó la cuota inicial en octubre de 2008 y las siguientes 35 cuotas sucesivamente cada mes, antes del último día hábil de cada mes hasta agosto de 2011, conforme dispone la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0004.09, que reglamenta la concesión de Plan de Facilidades de Pago, concluyendo el pago de las 36 cuotas en el mes de agosto de 2011, en las fechas y montos fijados por la misma AT, tanto en la Resolución Administrativa que concedió el plan de pagos como a momento de efectuar el pago de cada cuota, ya que todas las cuotas fueron canceladas de acuerdo a las liquidaciones efectuadas por los propios funcionarios de la AT.

Por lo que, tras el pago de la última cuota, solicitó la emisión del Auto de conclusión de trámite y la devolución de la garantía, siendo comunicado de manera verbal por los funcionarios que existía una diferencia de los pagos realizados generada por un error en el cálculo, monto que debía cancelar la empresa para cumplir con el pago total de la deuda establecida en la resolución administrativa.

Ante esa situación, con la intención de concluir el procedimiento iniciado, canceló el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) emitido en su contra, dejando expresa constancia de que hacía un "pago en protesta" por considerar que la deuda fue originada por un error atribuible a la AT y no por un incumplimiento de la empresa; sin embargo, el 29 de agosto de 2013 fue sorprendido con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC), estableciendo en su contra una sanción por Omisión de Pago prevista en el art. 165 del CTB, por presuntamente haber incumplido las facilidades de pago.

Contra el actuado de la AT, presentó sus descargos y solicitó se deje sin efecto el procedimiento en curso; sin embargo, su pretensión fue desestimada por la AT y emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 de 14 de octubre, en contra de Toyota Solivia S.A., confirmando la sanción establecida en el AISC de UFV's 39.416,00 (Treinta y nueve mil cuatrocientos dieciséis 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por contravención tributaria de omisión de pago, previsto en el art. 165 del CTB, Resolución que fue impugnada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA-OI 16/2014 de 10 de marzo, confirmó la resolución impugnada, motivando la interposición de recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de 3 de junio, que confirmó la resolución de alzada y en consecuencia la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 de 14 de octubre.

## **2. Fundamentos de la demanda**

### **a) Inexistente incumplimiento del Plan de Pagos**

Sostiene, que la resolución jerárquica erróneamente señala que la empresa efectuó el pago del PIET como reconocimiento del incumplimiento a las facilidades de pago, ya que ese pago fue realizado con la intención de que la AT emita el Auto de Conclusión del Plan de Pagos y proceda a la devolución de las garantías, sin haber admitido culpabilidad en el incumplimiento del plan de pagos, pues recién al finalizar el pago de las cuotas, la AT comunicó la existencia de la diferencia generada por error en los cálculos, no encontrándose esta originalmente incluida en el plan de pagos.

Continúa señalando, que si hubiera existido un incumplimiento, éste fue generado por la propia AT al haber calculado erróneamente las cuotas, induciendo al contribuyente a realizar pagos en defecto, circunstancia que desvirtuaría la sanción en su contra; sin embargo, fue incorrectamente comprendida y valorada por la ARIT, con el argumento de que la empresa no demostró que no incumplió el plan de pagos, sin referirse a la responsabilidad de la AT de lo sucedido; es más, aseguró que para evitar un posible incumplimiento, todos los meses acudía ante la AT a solicitar la liquidación de la cuota a pagar, tal cual se demostraría con las liquidaciones de las 36 cuotas que cursan en obrados, y respecto de las cuales, ninguna de las instancias recursivas se habría pronunciado y tampoco valorado, demostrando parcialización e incumpliendo lo previsto en los arts. 211 y 212 del CTB al no contener sus Resoluciones una



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, siendo por ello nulas de pleno derecho.

Invocando el art. 69 del CTB y el art. 4 inc. g) de la Ley 2341 LPA, el demandante consideró que los pagos efectuados debieron reputarse válidos y ser aceptados por la AT, toda vez que de buena fe consideró que con ellos se encontraban cumplidas sus obligaciones formales y materiales, limitándose a pagar las cuotas de las facilidades de pago de acuerdo a las liquidaciones efectuadas por la propia AT que, conforme dispone el art. 65 del CTB sus actos deben presumirse legítimos y legales, tomando en cuenta además que, la relación entre la administración y los administrados se rige además del principio de buena fe, por el de confianza y cooperación recíproca, impidiendo que las partes induzcan a error a la otra para perjudicar su patrimonio.

#### **b) Incorrecta determinación de la sanción**

Refiere que, al momento de la notificación con el AISC, la empresa ya había cancelado en su totalidad los montos del plan de pagos, no correspondía a la AT calificar su conducta como omisión de pago, por no configurarse los elementos previstos en el art. 165 del CTB porque para que un contribuyente incurra en la misma, este debe tener una deuda tributaria pendiente de pago, lo que no ocurre en el caso de autos, sin embargo más tarde refiere que, de haberse incurrido en dicha contravención, estando totalmente pagada la deuda tributaria por el IVA, no existiría tributo omitido sobre el que se pueda aplicar el 100% de la sanción, siendo en consecuencia incorrecta la multa que pretende imponer la AT, toda vez que en el peor de los casos correspondía aplicar únicamente una sanción del 20% sobre el saldo pendiente del plan de pagos establecida en la RA 094/08, en observancia de las RNDs 10-0042-05 y 10-0004-09, arts. 17-III y 17-IV respectivamente, establecen que se considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad.

Finalizó señalando, que la AT no tomó en cuenta que el plan de pagos comprende varios impuestos como periodos fiscales, siendo incorrecto considerarlos todos incumplidos, por lo que en observancia del art. 18-II de la RND 10-0006-13, la multa solo debía aplicarse al impuesto más reciente que no fue cubierto, permitiendo que en cada pago pueda existir una diferencia del 0.5%, la cual se cubriría con el nuevo pago, a excepción de la última cuota, por lo que tendría que realizarse una reconstrucción de los pagos y los supuestos faltantes para verificar si se puede ingresar dentro de estos parámetros de tolerancia y no como sostiene la AGIT que se limitó a señalar que la sanción por omisión de pago es del 100% del monto total calculado para la deuda tributaria, cuando debió ser en su caso, sobre el saldo pendiente de pago, toda vez que la deuda tributaria no constituye todo el importe del plan de pagos, sino únicamente el monto que supuestamente no se pagó o se pagó de menos según el plan de pagos.

#### **c) Petitorio**

Concluye solicitando, que se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014, en su mérito se deje sin efecto los cargos establecidos en la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13.

## **II: CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Por memorial presentado el 10 de agosto de 2015 de fs. 328 a 343, la Autoridad demandada, previo apersonamiento respondió negativamente la demanda, con los siguientes argumentos:

Con relación a la valoración de la prueba puntualiza que, si bien en el memorial de 28 de enero de 2014 el sujeto pasivo ofreció como prueba, entre otras, las liquidaciones efectuadas por la AT y la nota en la que solicitó la emisión del Auto de conclusión, sin embargo, estos documentos no cursarían en el expediente, motivo por el cual afirmó que no corresponde considerar este reclamo, y si bien, en el memorial de recurso de alzada, el demandante señala que adjuntó cuatro documentos, se habría evidenciado que únicamente cursan dos de ellos, pronunciándose la instancia de alzada sobre la prueba efectivamente presentada y relacionada con el objeto de impugnación conforme el art. 211 del CTB. Respecto a la falta de pronunciamiento de la ARTT sobre los pagos realizados en las fechas y montos señalados por la AT, precisó que la resolución de alzada en el acápite VI-1.1 señala que el contribuyente reconoció su incumplimiento al efectuar pagos posteriores a la conclusión del plazo, existiendo por ello pronunciamiento no solo en la resolución de alzada sino también en la jerárquica.

Refirió que no cursan en los antecedentes administrativos ni en el expediente las solicitudes de liquidación de las cuotas a ser pagadas por el contribuyente, concluyendo que las supuestas liquidaciones erróneas de la AT no fueron presentadas como prueba, por lo que dicha instancia no podría pronunciarse al respecto, circunstancia que tampoco sería aclarada en la demanda, y por lo mismo este Tribunal no podría fallar sobre dichos argumentos.

Señaló asimismo que, si bien el demandante afirma que no hubo incumplimiento al Plan de Pagos, según el Auto de Conclusión al realizarse el pago "en defecto determinado por la Administración Tributaria" aceptó el incumplimiento del plan de facilidades de pago, logrando dejar sin efecto la ejecución tributaria; respecto de la afirmación de que los montos de las cuotas fueron establecidos por la propia AT, el demandado aclaró que si bien la resolución administrativa establece el importe de las cuotas, también aclara que para el pago deberán incluirse los accesorios de ley, por lo cual no sería evidente que las cuotas pagadas hayan sido establecidas por la AT en la resolución administrativa que concedió las facilidades de pago.

Continúa refiriendo que, si bien el demandante fue quien solicitó las facilidades de pago, las cuotas fueron pagadas en boletas de pago F-1000 que según prevé el art. 78-I del CTB constituyen manifestaciones de hechos, actos y datos, presumiéndose su veracidad comprometiendo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

además la responsabilidad de quien las suscribe; es decir a lo dispuesto en el acápite tercero de la parte resolutive de la R.A. GDSC/UTJ/PP/No 94/2008 referido al incumplimiento, que señala, el pago oportuno de las cuotas y el importe de las mismas es de exclusiva responsabilidad del administrado.

En cuanto a la sanción por omisión de pago, indica que en virtud a los arts. 5, 16-II, 17-I.2 y 18 inc. c) de la RND 10-0004-09, una vez establecido el incumplimiento de las facilidades de pago a través del Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/0088/2012, establece el incumplimiento al plan de facilidades de pago, otorgado mediante Resolución Administrativa N° GDSC/UTJ/PP N° 94/2008, notificando al contribuyente con el PIET N° 0668/2012 que determinó la deuda pendiente de pago, misma que habría sido confirmada por aquel, emitiéndose el Auto de Conclusión N° 25-01524-13 que resolvió la extinción de la deuda tributaria, dejando sin efecto la fase de ejecución tributaria establecido en el PIET, y en consideración al incumplimiento al Plan de Facilidades de Pago, la AT dispuso el inicio del proceso sancionador por la omisión de pago, notificándose al contribuyente con el AISC 25-01530-13 por la omisión de pago, y presentando este sus pruebas que en consideración de la AT no fueron suficientes para desvirtuar los cargos se emitió la resolución sancionatoria que ratificó la sanción impuesta, evidenciándose así según el demandado el incumplimiento del contribuyente al plan de facilidades de pago al tener "*un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida*", correspondiendo aplicar el art. 17-IV de la RND 10-0004-09 que indica que en caso de incumplimiento se considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad, debiendo calcularse la sanción según los arts. 165 del CTB, y, 8 y 42 del DS 27310 como omisión de pago, sancionando con una multa del 100% del monto del tributo omitido con la reducción del 80% según el art. 156 del CTB reglamentado por el art. 12.IV del DS 27874, además del art 13-I de la RND 10-0037-07, en virtud a que el sujeto pasivo efectuó el pago total de la deuda tributaria antes de la notificación con el AISC y la resolución sancionatoria.

Sin embargo, aclara que, según el art. 165 del CTB la sanción por omisión de pago es del 100% del monto total calculado para la deuda tributaria, y no como señala el demandante, que debe aplicarse la sanción al saldo pendiente de pago, por lo que, en virtud a que las facilidades de pago, fueron cumplidas después de la notificación con el PIET y antes de la notificación con la RS, correspondió a esa instancia jerárquica confirmar la resolución sancionatoria.

En relación a la culpa atribuible a la AT por haber generado errores en sus liquidaciones, refirió que no se presentaron pruebas que respalden el argumento de que las cuotas pagadas fueron liquidadas por la AT, no siendo aplicables el art. 65 del CTB, ni los arts. 4 y 69 de la Ley N° 2341, toda vez que la AT habría probado el incumplimiento a las facilidades de pago y aceptado luego por el contribuyente al haber confirmado el pago en defecto.

Finalmente advirtió que, los argumentos del demandante no demuestran una errada interpretación -infriéndose de la norma-, por parte de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico por los cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente, no pudiendo suplir este Tribunal la carencia de carga argumentativa del demandante, invocando el antecedente administrativo AGIT-RJ/0394/2009, las Sentencias de Sala Plena 0228/2013 de 2 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre, así como el AS 336 de 17 de septiembre de 2014.

### **Petitorio**

Concluyó solicitando declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de 3 de junio de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### **III. APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO**

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, por memorial de 30 de enero de 2015 de fs. 294 a 298, se apersonó al presente proceso en su condición de tercero interesado, señalando los siguientes argumentos: 1) Que la demanda carece de carga argumentativa, toda vez que los argumentos del contribuyente sobre el incumplimiento al plan de pagos, son reiterativos desde su recurso de alzada y jerárquico, desnaturalizando la esencia del proceso contencioso administrativo, que es de puro derecho que se sustenta en los fundamentos y la demanda no puntualiza ni especifica cual es la norma que la AGIT no consideró o interpretó de manera errada, el demandante pretende confundir al señalar que el error fue de la propia AT, cuando de la revisión de antecedentes se establece que si hubo incumplimiento al plan de facilidades de pago, pues si bien el contribuyente procedió a realizar los pagos de las 35 cuotas, no consideró que los mismos no contemplaban la actualización correspondiente, por lo que al término del pago se procedió al cálculo de las boletas de pago Form. 1000 a valor presente y a la fecha de vencimiento, verificando un saldo de Bs. 32.758 (Treinta y dos mil setecientos cincuenta y ocho 00/100 Bolivianos) que no fue cancelado dentro los días de tolerancia permitidos, según la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0004.09, art. 17.1.1, sino después, además que la actualización y pago correcto de la deuda tributaria es responsabilidad del contribuyente, que sea de acuerdo al art. 47 del Código Tributario. 2) Respecto a la incorrecta sanción del 20% sobre el total de la deuda, cuando debía ser el 20% sobre el saldo, señala que el contribuyente incurrió en incumplimiento, al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida, por lo que aplicó el art. 17\*IV de la RND 10-004-09, que señala en caso de incumplimiento se considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad, debiendo calcularse la sanción según las previsiones del art. 165 del CTB y arts. 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 como omisión de pago, sancionando con una multa del 100% del monto total calculado para la deuda tributaria. Sin embargo, aclara y refiere que según el art. 165 del CTB, la sanción por



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

omisión de pago es el 100% del monto total calculado para la deuda tributaria y no como sugiere el contribuyente, que la sanción debió aplicarse al saldo pendiente de pago.

#### **Petitorio**

Concluyó solicitando declarar improbadamente la demanda y confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0814/2014 de 3 de junio, que ratifica la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 de 14 de octubre.

#### **IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

Cumplidos los rigores procesales administrativos en la AT y ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, se cumplieron los siguientes actuados:

1.- Por Resolución Administrativa GDSC/UTJ/PP/No 94/2008 de 23 de octubre, la AT otorgó a la Empresa Toyota Solivia S.A., un plan de facilidades de pago por el IVA, periodos agosto, septiembre y noviembre/2007; IT/periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2007 e IUE, periodos diciembre/2007 por Bs. 1.156.505.- (Un millón ciento cincuenta y seis, quinientos cinco 00/100 Bolivianos) para ser cumplidas en 36 cuotas, incluida la cuota inicial.

2.- Concluido el pago de las cuotas, la AT por Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/0088/2012, estableció un saldo pendiente de pago de Bs. 32.758 (Treinta y dos mil setecientos cincuenta y ocho 00/100 Bolivianos) por concepto de tributo omitido y 3.000 UFVs., (Tres mil Unidades de Fomento a la Vivienda) por incumplimiento a deberes formales.

3.- Previos los trámites de rigor, por cédula de 18 de abril de 2012 notificó al contribuyente con el PIET N° 0668/2012 de 17 de abril, comunicando el inicio de la ejecución tributaria de la RA N° 94/2008, por el saldo pendiente de pago de Bs32.758 (treinta y dos mil setecientos cincuenta y ocho 00/100 bolivianos) correspondiente al Tributo Omitido, y UFV's 3.000 (tres mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) correspondiente a la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales.

4.- La AT emitió el Auto de Conclusión N° 25-01524-13 de 22 de julio de 2013 resolviendo: 1) Declarar extinguida la deuda tributaria al incumplimiento de la RA 94/2088; 2) Dejar sin efecto el PIET N° 668/2012 que dispuso la ejecución tributaria; y 3) Instruir el inicio del proceso sancionador por la contravención de omisión de pago de acuerdo a lo establecido en el art. 18 de la RND 10.0004.09.

5.- El 28 de agosto de 2013, la AT notificó al contribuyente mediante cédula con el AISC N° 25-01530-13 de 22 de julio de 2013, disponiendo en su contra el inicio de sumario contravencional al haberse evidenciado el incumplimiento de la RA 94/2008 por el Impuesto al Valor Agregado, IVA período, noviembre de 2007 tomando como saldo definitivo la suma de Bs.

253.146 (Doscientos cincuenta y tres ciento cuarenta y seis 00/100 Bolivianos).

6.- Por la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 de 14 de octubre de 2013, la AT sancionó al contribuyente por la comisión de la contravención de omisión de pago al incumplimiento de la RA 94/2008, con la reducción en el 80% del tributo omitido, conminándole al pago de la multa bajo alternativa de iniciarse la ejecución tributaria por el total de la sanción, resolución notificada por cédula al contribuyente el 11 de noviembre de 2013.

7.- Ante lo cual TOYOTA SOLIVIA S.A. interpuso recurso de alzada, que tras su sustanciación fue resuelta mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARTT-SCZ/RA 0116/2014 de 10 de marzo que confirmó la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13.

8.- Contra la determinación de alzada, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de 3 de junio, que confirmó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la resolución sancionatoria. Decisión que dio lugar a la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa por parte de la Empresa Toyota Solivia S.A.

## **V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se establece que el objeto de la controversia, se circunscribe a determinar:

1.- Si la instancia jerárquica se pronunció o no sobre la falta de valoración de las liquidaciones de las cuotas de facilidades de pago presuntamente elaboradas por la AT.

2.- Si es evidente que TOYOTA SOLIVIA S.A. cumplió con el pago del Plan de Facilidades de Pago, otorgado mediante R.A. 94/2008, y si las diferencias impagas de la deuda tributaria emergieron por errores de cálculo atribuibles a la AT.

3.- Si el contribuyente adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista por el 165 del CTB, y si es correcta la sanción determinada en el AISC y la R.S. 18-00602-13.

## **VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

### **1. Respecto de la presunta omisión valorativa de la prueba**

El demandante acusa a la AGIT de infringir el art. 211.1 del CTS que prevé: *“ Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”* argumentando que en su Recurso Jerárquico denunció la omisión en la que hubiera incurrido la ARIT al no valorar las liquidaciones elaboradas por funcionarios de la AT para el pago de las (35)





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

treinta y cinco cuotas de las facilidades de pago, documental que según el demandante fue oportunamente ofrecida como prueba de descargo y que se encontraría inserta en los antecedentes administrativos remitidos por la AT, sin embargo, la AGIT deliberadamente habría omitido pronunciarse respecto a ellas.

Al respecto, de la revisión de los antecedentes administrativos sobre la prueba presentada por el contribuyente en las diferentes instancias, se advierte que no cursa documento alguno emitido por la AT que contenga liquidaciones o actualizaciones de las 35 treinta y cinco cuotas del Plan de Facilidades de Pago concedido a favor del contribuyente, según el memorial de ofrecimiento de prueba durante la sustanciación del recurso de alzada presentado el 28 de enero de 2014, encontrándose en consecuencia la ARIT imposibilitada de emitir criterio alguno y mucho menos valorar prueba inexistente en obrados, señalando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 en su fundamento técnico jurídico "IV.4.2 sobre la valoración de la prueba y el pronunciamiento de la Resolución de Recurso de Alzada", en cuyo desarrollo se consideran de forma específica los argumentos expuestos acerca de la omisión valorativa de la prueba reclamada, expresando la inexistencia de la documental invocada por el contribuyente que sean pertinentes al periodo en cuestión, resultando por tanto carentes de sustento los argumentos expuestos por el recurrente ante la inexistencia de la documental invocada, no obstante de reiterar la denuncia de omisión valorativa de la prueba, no ha precisado o especificado el número de fojas en las que cursa la prueba extrañada, así como tampoco ha procurado subsanar su ausencia introduciendo esta prueba nuevamente al proceso, motivos por los que no resulta evidente la omisión acusada, por el contrario la AGIT consideró y argumentó al respecto, conforme a los antecedentes del proceso y corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

## **2. Sobre el cumplimiento o no del Plan de Facilidades de Pago**

En principio es necesario precisar que, el objeto de la presente demanda contenciosa administrativa y la impugnación en sede administrativa, tiene como origen y objeto a la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 en la que la AT ha resuelto sancionar al contribuyente por la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago, por incumplir la RA GDSC/UTJ/PP/No 94/2008 que concedió el plan de pagos por el Impuesto al Valor Agregado IVA, por el periodo noviembre 2007, por el monto de Bs. 253.146 (Doscientos cincuenta y tres ciento cuarenta y seis 00/100 Bolivianos), por ello, el análisis se realizará sobre el cumplimiento o incumplimiento de la misma, para luego establecer si la sanción impuesta en la resolución sancionatoria es o no correcta.

Delimitado el análisis de la controversia, de antecedentes administrativos se tiene que mediante RA GDSC/UTJ/PP/No 94/2008 de 23 de octubre, la AT aceptó la solicitud de facilidad de pago de TOYOTA BOLIVIA S.A. referida a la deuda consignada por esta a través del Formulario 8008-1 con N° de Orden 700000140, 700000141 y 700000142 por el IVA, correspondiente a

los periodos agosto, septiembre y noviembre de 2007; IT de los periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; e IUE del periodo diciembre de 2007, por un monto total de Bs. 1.156.505, señalándose expresamente: *"...la forma de imputación de los pagos de las cuotas es particular, es decir, que cada pago será imputado a cada deuda en el porcentaje establecido en la resolución"*, la cláusula cuarta expresa: *"En cada cuota se deberá incorporar, además del monto de capital establecido en la presente Resolución Administrativa de Aceptación, los intereses sobre el saldo de la deuda que corresponda"*. Los pagos según la resolución analizada no debían efectuarse en forma conjunta para la totalidad del importe determinado como deuda en las facilidades de pago, sino que debían ser realizados de forma fraccionada, esto es, direccionando las proporciones correspondientes a cada uno de los impuestos y periodos contenidos en las facilidades de pago, lo que implica, que cada mes el contribuyente debía efectuar en realidad nueve pagos parciales, cada uno dirigido a las nueve DDJJ detalladas en las facilidades de pago (IVA de los periodos agosto, septiembre y noviembre de 2007; IT de los periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; e IUE del periodo diciembre de 2007), circunstancia que de ser así cumplida permite oportunamente a la AT, verificar los importes efectivamente pagados para cada impuesto y los saldos restantes en ellos.

Posteriormente, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/IN/0088/2012 que verificada la base de datos corporativa SIRAT II evidenció la presentación de las Boletas de Pago Form. 1000, correspondientes a la facilidad de pago, en las que se observa el pago de una cuota inicial, seguida de treinta y cinco cuotas para cada una de las DDJJ, señalando además que efectuó el cálculo de estos pagos a "valor presente" a la fecha de vencimiento de los impuestos, verificando la existencia de saldo pendiente a favor del fisco, es decir saldos de tributo omitido solo en las DDJJ correspondientes al IVA del periodo noviembre de 2007, IT del periodo diciembre de 2007, e IUE del periodo diciembre de 2007. En virtud a la existencia de los saldos impagos, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 de la RND 10-0004-09, la AT concluyó que TOYOTA BOLIVIA 5.A. incumplió las facilidades de pago al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitidos, instruyendo que de acuerdo al procedimiento establecido en el mismo artículo, se proceda a la ejecución tributaria de la RA GDSC/UTJ/PP/No 94/2008.

Ahora bien, del mismo análisis efectuado por la AT se tiene que, respecto de las DDJJ correspondientes al IVA del periodo fiscal noviembre 2007, se determinó un tributo omitido de Bs. 12.285,00 (Doce mil doscientos ochenta y cinco 00/100 bolivianos) y 400 UFVs, por multa a incumplimiento de deberes formales, coligiéndose que a la fecha del informe, existía un saldo, pero no como establece la AT a través del Auto inicial de sumario contravencional.

En ese orden, respecto a la ejecución por incumplimiento al Plan de Facilidades de Pago, el art. 108-I.8 del CTB refiere que la ejecución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

tributaria se realizará por la AT con la notificación de los títulos de ejecución tributaria, entre ellos: *“La Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos, por su parte el art. 5.1 de la RND 10-0004-09 establece: concesión de facilidades de pago dará lugar a la emisión de una Resolución Administrativa de Aceptación, que consolidará formalmente los adeudos que originaron la solicitud y sustituirá los títulos de ejecución originales, constituyéndose en el nuevo título de ejecución tributaria en los términos dispuestos en el Artículo 108 del Código Tributario...”*, el art. 17.III de la misma normativa dispone: *“Cuando se verifique el incumplimiento de una facilidad de pago, las Gerencias Distritales, GRACO o Sectorial, procederán a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación, conforme dispone el numeral 8 del párrafo I del Artículo 108 del Código Tributario y el art. 4 del Decreto Supremo N° 27874...”*

Marco según el cual, se infiere que la normativa tributaria ha previsto otorgar al contribuyente la posibilidad de efectuar una sola solicitud de facilidades de pago para la cancelación de varios adeudos tributarios; sin embargo, ha condicionado esta situación a la fusión de las deudas individuales y la emergencia de un solo título de ejecución tributaria, como es, la resolución administrativa de aceptación de las facilidades de pago, en el que tal como dispone la normativa reglamentaria ya no se consideran a las deudas de forma disgregada sino en forma conjunta, como un solo adeudo, situación que en el caso de autos se trasluce en el artículo primero de la RA GDSC/UTJ/PP/No 94/2008.

De ello, se colige que al constituirse la RAGDSC/UTJ/PP/No 94/2008 en un nuevo título de ejecución tributaria por el importe global, resulta correcto inferir que al incumplirse el pago total o parcial de cualquiera de las deudas iniciales que la conforman, corresponde la ejecución del nuevo Título de Ejecución Tributaria, sin disgregación alguna, motivo por el cual en el caso de autos, la AT tras determinar la existencia de saldos impagos y en consecuencia el incumplimiento de las facilidades de pago, de conformidad con lo dispuesto en el art. 18 inc. 1), Caso 3.a, de la RND 10-0004-09, dispuso la ejecución de la RA por los saldos impagos a través del PIET N° 0668/2012 adeudo que ha sido debidamente pagado por el sujeto pasivo, no existiendo registro alguno de que hubiese realizado este pago “en protestad”, como expone en su demanda.

Establecidas las características que revisten a la deuda contenida en las facilidades de pago, corresponde aclarar que la individualización de las deudas parciales a efectos de cálculo y actualización de la deuda tributaria, no inciden de forma alguna en la consolidación del adeudo global, siendo esta descomposición necesaria sólo a efectos de cálculos matemáticos para la determinación de los pagos a efectuarse y saldos pendientes de pago, pues al tratarse de varios impuestos y periodos fiscales, debe considerarse para su actualización las fechas de vencimiento de pago que corresponde a cada una de ellas.

En cuanto a la responsabilidad de la AT respecto a la determinación de los importes de las cuotas de las facilidades de pago, corresponde remitirnos al punto VI. 1, en el que con anterioridad se concluyó ante la inexistencia de las referidas liquidaciones en el expediente y sus anexos, este Tribunal no puede determinar el grado de participación y/o responsabilidad de los funcionarios de la AT en cuanto al incumplimiento de las facilidades de pago por el demandante, resultando por el contrario que el saldo pendiente de pago emerge de la resolución administrativa que concedió el plan de facilidades de pago.

### **3. Sobre la sanción determinada**

La RND 10-004-09 respecto de la imposición de sanciones por el incumplimiento de las facilidades de pago, en su art. 17.IV dispone: *“A efectos de lo establecido en el párrafo precedente, en caso de incumplimiento se considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad, debiendo calcularse la sanción (cuando corresponda) según las previsiones de los artículos 165 del Código Tributario y artículos 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 como Omisión de Pago...”*, por su parte el art. 18 inc. 1), Caso 3.a establece: *“En caso de incumplimiento, remitida la información al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva, se procederá a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria por los saldos impagos de la deuda, por medio de la ejecución automática de las garantías constituidas y/o la adopción de las medidas coactivas establecidas en el Artículo 110 del Código Tributario para la deuda no garantizada en la forma establecida en la Disposición Final Tercera de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, 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”*.

Contrastados ambos textos normativos, se advierte que el primero establece que para la prosecución del procedimiento sancionador, se considerará como deuda el saldo no pagado de las facilidades de pago, debiendo calcularse a partir de éste la sanción por omisión de pago, por su parte en el segundo supuesto, se dispone el inicio del procedimiento sancionador por el importe total consignado en la RA de facilidades de pago, siendo esta última disposición la empleada por la AT y las instancias de impugnación.

Analizadas las circunstancias inherentes a los efectos del incumplimiento del plan de pagos y con la finalidad de asegurar una correcta interpretación y aplicación de la RND 10-0004-09 corresponde remitirnos a la Constitución Política del Estado en el art. 180-I instituye: jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el Juez.

Asimismo, la Ley 2341 LPA en su art. 4 inc. d), señala que la actividad administrativa se regirá entre otros, por el Principio de verdad material, por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

el que: Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil y en la misma lógica el art. 200 de la Ley N° 3092 y el art. 10 del D.S. 27350 establecen 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.

En tal virtud, el principio de verdad material, se constituye en una exigencia tanto de procedimiento administrativo como del judicial, debiendo entenderse por verdad material aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que condicen con la realidad de los hechos, asumiéndose que en el nuevo marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material es el fin teleológico y objetivo primordial del procedimiento, en cuyo mérito se arribará a una decisión adecuada y justa de la autoridad administrativa y/o judicial.

Bajo estas premisas se establece que, el art. 17-IV de la RND N°10-0004-09 delimita con mayor exactitud y precisión aquello que debe entenderse como deuda emergente del incumplimiento del plan de pagos, señalando que: *“se considerara como deuda el saldo no pagado de la facilidad”*, disposición cuya aplicación resulta más acertada y favorable a la relación jurídica tributaria, por el principio de favorabilidad, proporcionalidad y de verdad material, toda vez que el saldo no pagado se constituye en el importe que el estado efectivamente ha dejado de percibir, porque el contribuyente ha efectuado los pagos establecidas en cuotas, cumplimiento que no puede desconocerse y la voluntad de cancelar la obligación tributaria, conforme lo planificado, de donde resulta justo que la sanción sólo se aplicará al importe que se ha constituido efectivamente en deuda o saldo impago, sobre el cual la AT está obligada a ejercer su poder de coerción de cobro como ente revestido de facultad y competencia para ello.

La motivación expuesta, resulta congruente con el contenido del art. 165 del CTB que establece: *“(OMISION 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”*, y respecto a que se debe entender por esta última y sus componentes, el art. 47 de la misma ley: *“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, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV 's) y los intereses (r)...”* de cuyo análisis e interpretación se desprende que la deuda tributaria, tiene como base de cálculo el tributo omitido, constituyéndose éste, en el importe que el sujeto pasivo no ha pagado oportunamente ante la AT, tal como en el caso de autos reconoce la propia AT, cuando en el Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/0088/2012 detalla en el cuadro N° 18 como tributos omitidos los saldos impagos determinados para el IVA, noviembre

2007, y diciembre/2007 e IUE diciembre 2007, mismos que sirvieron de base para la emisión del PIET N° 0668/2012 y que deberán ser considerados como tal para la determinación de la sanción por omisión de pago.

En suma, el criterio asumido por la AT así como por las Autoridades de Impugnación Tributaria de aplicar el art. 18 inc. 1), Caso 3.a de la RND N°10-0004-09 que establece la determinación de la sanción a partir del importe total consignado en la resolución administrativa de aceptación de facilidades de pago, no puede ser aplicado por este Tribunal al caso de autos por ser lesivo para el contribuyente, 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 de cumplimiento al pago de su deuda, lo cual de ninguna manera puede interpretarse a contrario; vale decir como un mecanismo perverso de auto entrampamiento 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 la voluntad del sujeto pasivo de regularizar sus obligaciones y en total desconocimiento de lo pagado ya efectuados por el contribuyente, por lo que en mérito a los principios señalados, el contribuyente no puede asumir más allá de lo justo, sea en obligación o sanción; corresponde aplicar la sanción al sujeto pasivo, sea aquella sobre el saldo de la deuda impaga conforme claramente determina el parágrafo IV del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, debiendo considerarse además del beneficio del régimen de reducción de sanciones previsto en el art. 156 de la Ley 2492.

Finalmente, en el proceso de determinación se extraña que la AT de forma ilegal e injustificada, ha dispuesto el inicio del sumario contravencional en contra del contribuyente través del AISC N° 25-01530-13 disgregando el importe de la deuda tributaria consignada en la Resolución Administrativa de aceptación de facilidades de pago, pretendiendo sancionar al contribuyente específicamente la omisión de pago de la DDJJ correspondiente al IVA del periodo noviembre de 2007 que no refleja el monto señalado, en consecuencia correspondería iniciar un solo procedimiento sancionador, determinándose el importe de la sanción en la proporción que fue incumplido el plan de facilidades de pago.

#### **4. Conclusiones**

De una revisión del expediente y los anexos adjuntos éste Tribunal de Justicia concluye que, al no cursar las liquidaciones del plan de facilidades de pago concedido a favor del contribuyente, supuestamente emitidas por la AT, la ARIT como la AGTT se encontraban imposibilitadas de emitir criterio alguno mucho menos valorar prueba inexistente, por lo mismo tampoco se puede establecer la responsabilidad de los funcionarios de la AT por supuestamente haber emitido dichas liquidaciones siendo que las mismas no existen físicamente en obrados, resultando en consecuencia inatendibles



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

los reclamos del demandante al respecto, sin embargo, la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso sancionador administrativo-tributario, habiéndose identificado una interpretación incorrecta de la normativa aplicable al caso concreto, vulnerándose el principio de verdad material, proporcionalidad y favorabilidad, correspondiendo conforme a los fundamentos expuestos enmendar el error y revocar parcialmente la resolución impugnada, la de Alzada y en su mérito revoca la resolución sancionatoria emitida por la AT, debiendo ésta iniciar el proceso sancionador conforme los argumentos expuestos en la presente sentencia.

**POR TANTO:**

La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** en parte la demanda, consiguientemente revoca en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de 3 de junio, de Alzada y revoca la Resolución Sancionatoria N° 18-00602-13 de 14 de octubre de 2013, debiendo la Administración Tributaria ajustar el proceso sancionador a los parámetros establecidos en el presente fallo.

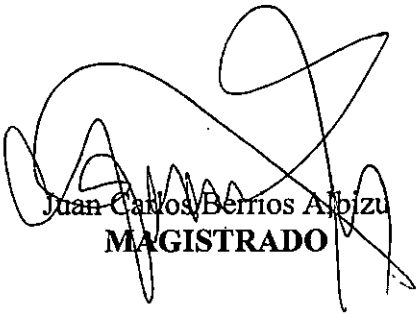
No suscribe la Magistrada María Cristina Díaz Sosa, quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

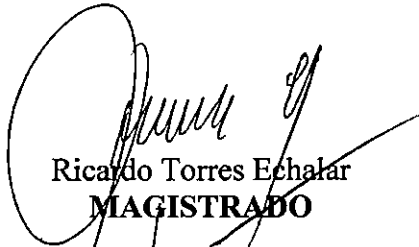
José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**

Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

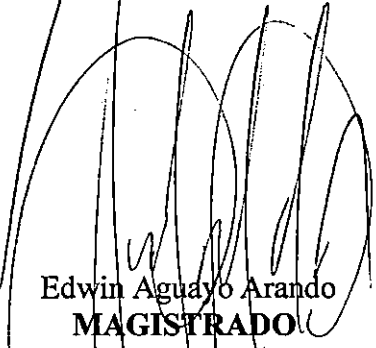
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Berríos Albizu  
**MAGISTRADO**

  
Carlos Alberto Egüez Añez  
**MAGISTRADO**

  
Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

  
Olvis Egüez Oliva  
**MAGISTRADO**

  
Edwin Aguayo Arando  
**MAGISTRADO**

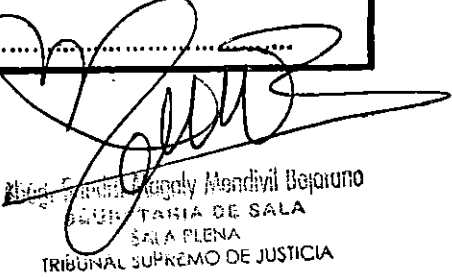
*auto ali*  


Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA**

GESTIÓN: ..... 2018.....  
SENTENCIA Nº ..... 76..... FECHA 31 de Enero.....  
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ..... 1.....

**VOTO DISIDENTE:** .....

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**



EXP. 860/2014

5



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
DEL  
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**  
SALA PLENA

En Secretaría de Sala Plena a horas 11:40 del día Miércoles 26 de Agosto de 2020, notifiqué a:

Daniel David Valdivia Canasi  
AGIT

Con SENTENCIA 76/2018; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chambi Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Joheline Tardío R  
C.I. 10381691 ch.

En Secretaría de Sala Plena a horas 11:43 del día Miércoles 26 de Agosto de 2020, notifiqué a:

William Mercedes Guillen  
AGIT

Con SENTENCIA 76/2018; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chambi Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Joheline Tardío R  
C.I. 10381691 ch