



## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 78/2018  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018  
**EXPEDIENTE:** 862/2014  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo  
**PARTES:** TOYOTA BOLIVIA S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**MAGISTRADO RELATOR:** Dr. Juan Carlos Berrios Albizú

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa interpuesta por TOYOTA BOLIVIA S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2014 de 03 de junio (fs. 277 a 282); la contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria – AGIT (fs. 317 a 323); la réplica (fs. 327 a 330); el apersonamiento del tercero interesado (fs. 287 a 291); y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Gumercindo Alfredo Illescas Martínez en representación legal de TOYOTA BOLIVIA S.A., interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2014 de 03 de junio, bajo los siguientes argumentos:

#### 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala, que en virtud a lo establecido en el artículo 55 del Código Tributario y antes de ser notificado con cualquier actuación de la Administración Tributaria (AT), tramitó ante la Gerencia Distrital GRACO Santa Cruz del SIN, la concesión de un Plan de Pagos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en las Declaraciones Juradas por el IVA, IT e IUE de las gestiones 2007 y 2008. Otorgado el Plan de Pagos, habría efectuado el pago en los montos y fechas acordadas, cancelando la cuota inicial en octubre de 2008 y las siguientes 35 cuotas, antes del último día hábil de cada mes, conforme establece la RND N° 10.0004.09, concluyendo el pago de las 36 cuotas en el mes de agosto de 2011.

Añade, que efectuado el pago de la última cuota, solicitó a la AT la emisión del Auto de Conclusión de Tramite y la Devolución de las Garantías presentadas, y por informe verbal de los funcionarios del SIN y no así a través de una respuesta escrita, se les comunicó de la existencia de una diferencia en los pagos realizados; por ello, a fin de que se emita el auto solicitado, la empresa habría cancelado la diferencia del pago total de la deuda comprendida en el Plan de Pagos, haciendo constar que se hacía un pago en protesto, ya que la diferencia pendiente de pago, habría sido generada por la AT a momento de calcular las cuotas, y no así por el incumplimiento de la empresa.

No obstante, notificados con el Auto Inicial Sumario Contravencional (AISC) que les impone una sanción por el incumplimiento del Plan de Pago, presentaron descargos y pese a ello, estos no habrían sido aceptados, emitiéndose Resolución Sancionatoria.

#### 2. Fundamentos de la demanda.

- a) Señala que la AGIT, no consideró que el pago del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET), tenía como intención, que la AT emita el Auto de Conclusión y proceda a la Devolución de las Garantías ofrecidas, y no la de admitir el incumplimiento del plan de pagos. Añade, que al hacer

efectiva la última cuota, la entidad fiscalizadora le informó de la existencia de una diferencia en los pagos realizados, diferencia que debía cancelarse y que no estaba incluida en el Plan de Pagos, por lo que resultaría ilegal sancionar a TOYOTA por el incumplimiento del plan de pagos, cuando fue la AT quien, por errores en los cálculos de las cuotas a pagar, habría inducido al contribuyente a efectuar pagos en defecto.

Manifiesta que las instancias recursivas de alzada y jerárquica, no valoraron estos aspectos, limitándose a confirmar la multa establecida en la Resolución Sancionatoria, bajo el argumento de que la empresa TOYOTA demostró el incumplimiento del plan de pagos, en tanto que, no se pronunció respecto a la responsabilidad de la AT al generar el incumplimiento por errores cometidos en el cálculo de las cuotas, hecho que desvirtuaría la existencia de una sanción en contra del demandante.

Agrega que todos los meses, antes de efectivizar el pago, solicitaba a la AT la liquidación del monto a pagar por concepto de la cuota de ese mes, para luego proceder a cancelar la misma de acuerdo al plan de pagos, tal como se demostraría de las liquidaciones presentadas y sobre las cuales, las instancias administrativas no emitieron pronunciamiento o valoración alguna, demostrando así su parcialización con la AT en vulneración de la presunción de buena fe a favor del contribuyente

- b) Refiere que no debió tipificarse la conducta como Omisión de Pago, al no configurarse los elementos de la contravención tributaria previstos en el artículo 165 del Código Tributario, ya que iniciado el proceso administrativo contravencional, la obligación tributaria se encontraba cancelada en su totalidad; motivo por el cual, debió dejarse sin efecto la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria, al demostrarse que no se incumplió el plan de pagos, y que en el peor de los casos, correspondía la sanción del 20% sobre el saldo pendiente del plan de pagos y no sobre el total.

Añade que la AT no consideró que el plan de pagos comprende varios tributos y periodos fiscales y no así, todo el monto contenido en el plan de pagos, y conforme dispone el parágrafo II del artículo 18 de la RND N° 10-0006-13, la imputación de los pagos que realiza el contribuyente, estaría destinado a cubrir las deudas más antiguas; consecuentemente, la multa debería aplicarse al impuesto más reciente que no fue cubierta; de igual manera, la citada RND, permitiría que en cada pago exista una diferencia del 0,5% que se cubriría con el pago de una nueva cuota, con excepción de la última, reconstruyendo así los pagos faltantes.

### **3. Petitorio.**

Solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014 de fecha 03 de junio, y deliberando en el fondo, se deje sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13 de fecha 14 de octubre.

## **II. De la contestación a la demanda.**

Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo de la AGIT, responde negativamente la demanda contencioso administrativa incoada por TOYOTA BOLIVIA S.A., con los siguientes argumentos:

- a) Previamente a responder los aspectos de fondo de la demanda, señala que pone en evidencia la existencia de incongruencia entre los fundamentos de hecho y de



derecho de la misma, donde el demandante cita a las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0811/2014 y AGIT-RJ 0814/2014 como los autos impugnados, circunstancia por la que se establecería, que el demandante no tiene certeza clara de que número de resolución jerárquica se estaría impugnando, vulnerando de esta manera los numerales 5) y 9) del artículo 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC), requisitos que deberían tenerse presente a momento de dictar resolución, siendo que la demanda no tiene una relación ordenada de los hechos acorde al peticitorio y los actos administrativos que motivan la misma, errores y omisiones que no pueden ser corregidos a fin de no vulnerar el principio de equidad.

- b) En cuanto a la valoración, si bien el demandante señala haber presentado cuatro documentos prueba (copia de la RA N° 20-000019-09, Certificaciones de las Boletas de Pago F-1000, liquidaciones efectuadas por la AT y nota de solicitud del Auto de Conclusión de Tramite), únicamente cursa en el expediente dos, y que uno de ellos es la boleta de Pago F-1000 del periodo Julio/2008 que se relaciona con el objeto de la impugnación, evidenciando que la instancia de alzada se pronunció sobre la prueba presentada.

Con respecto a la falta de pronunciamiento de los pagos realizados en las fechas y montos señalados en el plan de pagos, manifiesta que no sería evidente lo argumentado, ya que tanto las resoluciones de alzada como la jerárquica, se habrían pronunciado sobre todos los puntos demandados, valorando las pruebas presentadas por el demandante, por lo que no sería aplicable el artículo 65 de la Ley N° 2492 y el inciso g) del artículo 4 de la Ley N° 2341, así como tampoco el artículo 69 de la citada norma, toda vez que la AT probó el incumplimiento a las facilidades de pago, misma que habría sido aceptada por el demandante al haber confirmado el pago en defecto.

- c) Señala que presentados los descargos al AISC N° 25-01542-13, estos no eran suficientes para desvirtuar el incumplimiento, por lo que en aplicación del contenido del parágrafo IV artículo 17 de la RND 10-0004-09, se procedió a calcular la sanción según las previsiones de los artículos 165 de la Ley N° 2492 y, 8 y 42 del DS N° 27310, calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago además de imponerle la multa del 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento. Añade, que según el artículo 165 de la citada Ley, la sanción por omisión de pago es el 100% del monto total calculado para la deuda tributaria, y no como señala el demandante sobre el saldo pendiente de pago; por lo que correspondería desestimar lo señalado por el demandante.

#### **Peticitorio.**

Solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por TOYOTA BOLIVIA S.A.; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2014 de 03 de junio.

### **III. RÉPLICA.**

TOYOTA BOLIVIA S.A., a través de su representante legal, presentó memorial de réplica a la contestación de la demanda contencioso administrativa, reiterando los argumentos ya vertidos.

### **IV. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO.**

Lilian Moreno Cuellar, en su condición de Gerente GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, como tercero que podría ser afectado en sus derechos, se apersona a la presente demanda, rechazando la misma, y sin el hecho de contestar, ratifica plenamente todos los aspectos y cargos determinados en la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13.

### **V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

- a) El 27 de mayo de 2009, la AT notificó a TOYOTA BOLIVIA S.A., la Resolución Administrativa No 20-000019-09 de 25 de mayo, concediendo las facilidades de pago de las Declaraciones Juradas por el IVA de los periodos fiscales marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2008, y por el IT de los periodos febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y octubre/2008, todas pagaderas en 35 cuotas mensuales consecutivas y crecientes.
- b) El 13 de abril de 2012, la AT emitió el informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/00115/2012, concluyendo que TOYOTA BOLIVIA SA., incumplió las facilidades de pago al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida, recomendando la ejecución de la Boleta de Garantía y la emisión de AISC por omisión de pago.
- c) El 18 de abril de 2012, la AT notificó al contribuyente, el PIET N° 0665/2012 de 16 de abril, dando inicio a la ejecución tributaria de la Declaración Jurada del IVA e IT, de los periodos febrero a diciembre/2008, por un saldo pendiente de pago de Bs. 8.526 de tributo omitido y 6.698 UFV's de multa por incumplimiento de deberes formales.
- d) El 14 de agosto de 2013, la AT notificó al contribuyente, el Auto de Conclusión N° 25-01538-13 de 23 de julio, resolviendo declarar extinguida la deuda tributaria determinada por la AT a través del incumplimiento de la Resolución Administrativa No 20-000019-09, que dio origen al Proveído de PIET N° 665/2012, al haber cancelado el Impuesto Omitido actualizado más los accesorios de Ley mediante Boletas de Pago el 19 de abril de 2012; asimismo, señala que al haber incumplido la Facilidad de Pago, corresponde el inicio del proceso sancionador por la contravención de omisión de pago.
- e) El 29 de agosto de 2013, la AT notificó al contribuyente, el AISC N° 25-01542-13 de 23 de julio, estableciendo la Contravención por Omisión de Pago de la Declaración Jurada del IVA con No de Orden 7931548321, correspondiente al período julio/2008, otorgándole el plazo de 20 días para presentar descargos y ofrecer pruebas que hagan a su derecho.
- f) El 17 de septiembre de 2013, el contribuyente presentó memorial de descargos señalando que no corresponde imponer la sanción de omisión de pago, toda vez que la Resolución Administrativa que concedía Plan de Pagos, fue cancelada oportunamente, por lo que debe dejarse sin efecto la sanción.
- g) El 12 de noviembre de 2013 la AT notificó a TOYOTA BOLIVIA S.A., la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13 de 14 de octubre, resolviendo sancionar al contribuyente con una multa de 19.322 UFV's, al evidenciarse el incumplimiento de la Resolución Administrativa No 20-000019-09, intimándole a pagar en el término de 20 días a partir de su legal notificación, bajo conminatoria de iniciarse la ejecución tributaria y la consiguiente aplicación de medidas coactivas.
- h) Impugnada la Resolución Sancionatoria por el contribuyente, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0122/2014 de 10 de marzo pronunciada por la ARIT, se resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente la misma.
- i) Impugnada la Resolución de Alzada por el contribuyente, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2014 de 03 de junio pronunciada por la AGIT, se confirma la misma, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13 de 14 de octubre.

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

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos:



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

- a) Si la resolución jerárquica emitida por la AGIT, vulneró la presunción de buena fe a favor del contribuyente, al no emitir pronunciamiento o valoración alguna con respecto a los argumentos y descargos presentados que desvirtuarían la existencia de una sanción en contra del demandante.
- b) Si la Resolución Sancionatoria emitida por la AT, no debió tipificar la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, ya que la obligación tributaria se encontraba cancelada en su totalidad; así como tampoco, corresponde la sanción del 20% sobre el total del plan de pagos, sino sobre el saldo pendiente.
- a) **Si la resolución jerárquica emitida por la AGIT, vulneró la presunción de buena fe a favor del contribuyente, al no emitir pronunciamiento o valoración alguna con respecto a los argumentos y descargos presentados que desvirtuarían la existencia de una sanción en contra del demandante.**

TOYOTA BOLIVIA S.A., demanda la falta de valoración correcta de las pruebas presentadas a lo largo del proceso administrativo, además de omisión de pronunciamiento sobre todos los argumentos planteados en los recursos de Alzada y Jerárquico, demostrando así su parcialización con la Administración Tributaria.

Al respecto, el demandante en ambas instancias recursivas, ratificó y ofreció como prueba de descargos, la fotocopia de la Resolución Administrativa No 20-000019-09, certificaciones de las boletas de pago F-1000 del período julio 2008, **liquidaciones efectuadas por la AT y la nota de solicitud de emisión del Auto de Conclusión de Trámite**; pronunciándose la entidad demandada en su oportunidad: *“...si bien el recurrente, en el memorial de Recurso de Alzada, señala que presentó cuatro documentos como prueba, se evidenció que únicamente cursa en el expediente dos documentos y que uno de ellos, las Boletas del Pago F-10000, corresponden al período fiscal julio 2008, siendo que el período objeto de impugnación es julio de 2008, por lo que resulta evidente que la instancia de Alzada se pronunció sobre la prueba efectivamente presentada y que se relaciona con el objeto de la impugnación, en consecuencia la Resolución de Alzada fue emitida conforme establece el Artículo 211 del Código Tributario Boliviano.”* Añade, líneas más abajo: *“...no cursa en antecedentes administrativos ni en el expediente las solicitudes formales realizadas a la Administración Tributaria sobre las liquidaciones de la cuota a pagar, por lo que esta instancia no se puede pronunciar al respecto...”*.

Ingresando al análisis, notificado el contribuyente con el Auto de Conclusión N° 25-01538-13, se resolvió declarar extinguida la deuda tributaria determinada por la AT a través del incumplimiento de la Resolución Administrativa N° 20-000019-09 de 25 de mayo de 2009, dejando sin efecto la ejecución tributaria del PIET N° 0665/2012 al haber cancelado el Tributo Omitido actualizado más los accesorios de Ley mediante las Boletas de Pago de 19 de abril de 2012; no obstante, el punto TERCERO del Auto de Conclusión, establece: **“En consideración a que el contribuyente INCUMPLIÓ la Facilidad de Pago N° 20-000019-09, corresponde 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”** (fs. 23 y 24 de Antecedentes Administrativos). Emitido el AISC N° 25-01542-13, el mismo resuelve iniciar sumario contravencional en contra de TOYOTA BOLIVIA S.A., otorgando el plazo de veinte días improrrogables a partir de la notificación con el citado acto, para que el contribuyente **formule descargos por escrito y ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe el pago del importe de la multa** (fs. 25 y 26 de Antecedentes Administrativos).

Notificado el contribuyente con el AISC N° 25-01542-13, el 17 de septiembre de 2013 presentó memorial de descargos, señalando: *“...tal como se acredita con los formularios de pago que a 36 fojas se adjuntan al presente memorial, se acredita que TOYOTA BOLIVIA S.A. cumplió a cabalidad con el plan de facilidades de pago*

*concedido por la Administración Tributaria...*” (fs. 32 de Antecedentes Administrativos); al respecto, la Resolución Sancionatoria manifestó que “...*los descargos presentados por el contribuyente no se consideran suficientes para desvirtuar dicho incumplimiento que da origen a la sanción por omisión de pago...*”. Posteriormente, impugnado este acto ante la ARIT, se puede establecer que el demandante **no aportó mayores elementos de prueba** que permitan deducir que la facilidad de pago en cuestión hubiera sido cumplida (fs. 27 – 32 de Antecedentes Administrativos).

Entonces, cuando la AGIT señala que “...*no cursa en antecedentes administrativos ni en el expediente las solicitudes formales realizadas a la Administración Tributaria sobre las liquidaciones de la cuota a pagar, por lo que esta instancia no se puede pronunciar al respecto...*”, actuó de manera correcta, ya que si dicha documentación no fue presentada, mal puede ahora demandarse falta de valoración y pronunciamiento de estos documentos, si nunca fueron presentados; y conforme dispone el artículo 76 de la Ley N° 2492, “*En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos*”, la carga de demostrar y sustentar su pretensión en documentación que permita establecer lo aseverado, le pertenecía al contribuyente, lo que no ocurrió tanto en la fase administrativa como jurisdiccional, por lo este tribunal no puede suplir esa falencia probatoria, en consecuencia, no se vulneró la presunción de buena fe a favor del contribuyente.

- b) **Si la Resolución Sancionatoria emitida por la AT, no debió tipificar la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, ya que la obligación tributaria se encontraba cancelada en su totalidad; así como tampoco, corresponde la sanción del 20% sobre el total del plan de pagos, sino sobre el saldo pendiente.**

El demandante señala que ha momento de la notificación con el AISC, canceló el total de la deuda establecida en la Resolución Administrativa de Plan de Pagos, por lo que la AGIT debió dejar sin efecto la tipificación de la conducta y la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria.

Al respecto, el 25 de mayo de 2009, la AT emitió la Resolución Administrativa N° 20-000019-09 que otorga al contribuyente facilidades de pago de las Declaraciones Juradas por el IVA e IT de la gestión 2008, todas pagaderas en 35 cuotas mensuales; posteriormente, por el Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/00115/2012, se estableció que el contribuyente incumplió con las facilidades de pago “...*al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida...*”, recomendando la ejecución de la Boleta de Garantía y la emisión de AISC por omisión de pago si corresponde. En base al citado informe, la AT emitió y notificó al contribuyente, el PIET N° 0665/2012 dando inicio a la ejecución tributaria, a cuyo efecto TOYOTA BOLIVIA S.A., pago el saldo de la Facilidad de Pago incumplida, emitiéndose el Auto de Conclusión que dispone dejar sin efecto la ejecución tributaria del PIET y en consideración a que el contribuyente incumplió la facilidad de pago, iniciar proceso sancionador por la contravención de omisión de pago.

Presentado el memorial de descargos por el sujeto pasivo, por la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13, la AT establece que si bien el contribuyente cancelo el saldo impago del título de ejecución tributaria, “...*dicho pago omitió incluir la multa por omisión de pago*”, adecuando la conducta del contribuyente, a la contravención tributaria de Omisión de Pago prevista en los artículos 165 del Código Tributario y 42 del DS N° 27310, con la reducción en el 80% del tributo omitido.

En este contexto, se advierte que la normativa tributaria ha previsto otorgar al contribuyente la posibilidad de efectuar una sola solicitud de facilidades de pago para



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

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 20-00019-09.

Ahora bien, al constituirse la RA 20-00019-09, 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 de forma correcta, tras determinar la existencia de saldos impagos, y en consecuencia el incumplimiento de las facilidades de pago, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la RND 10-0004-09, que prevé: *“c. 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”*: dispuso la ejecución de la RA por los saldos impagos a través del PIET N° 0665/2012, adeudo que ha sido debidamente pagado por el sujeto pasivo; no existiendo registro alguno de que hubiese realizado este pago *en protesta*, 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 solo 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.

Ingresando al análisis de la imposición de sanciones emergentes al incumplimiento de las facilidades de pago, el párrafo IV. del artículo 17 de la RND N°10-0004-09, limita con mayor 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”*, disposición cuya aplicación resulta más acertada, pues en los hechos, este se constituye en el importe que el estado efectivamente ha dejado de percibir, en virtud a la negligencia o resistencia del sujeto pasivo, ya que si este ha efectuado un pago parcial de su deuda, no puede desconocerse su voluntad de reconocer y cancelar oportunamente ese porcentaje de su obligación tributaria, debiendo alcanzar la sanción solo a aquel importe que se ha constituido efectivamente en deuda, y sobre el cual la AT, se vio obligada a ejercer su poder de coerción, con la finalidad de asegurar su cobro o recuperación.

Asimismo, este entendimiento resulta congruente con el contenido del artículo 165 de la Ley N° 2492, que establece: *“(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”*; encontrándose limitado su alcance por el art. 47 de la misma ley que a su vez establece: *“(COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo*

*para el cumplimiento de la obligación tributaria, 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 este, en aquel 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/00115/2012 detalla en el Cuadro N° 18 como Tributos Omitidos los saldos impagos determinados para el IT de los periodos febrero, abril, mayo, julio, agosto y septiembre de 2008, mismos que sirvieron de base para la emisión del PIET N° 0665/2012, y que deberán ser considerados como tal para la determinación de la sanción por omisión de pago.

Por otra parte, el criterio asumido por el artículo 18 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, 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 la voluntad del sujeto pasivo de regularizar sus obligaciones, y en total desconocimiento de los pagos ya efectuados por el contribuyente, resultando contrario a la verdad material el pretender desconocerlos para la aplicación de la sanción pretendida por la AT y la AIT, hecho que además va en directa contraposición al principio de proporcionalidad de la sanción administrativa, principio que supone una correspondencia entre la infracción y la sanción; concluyéndose que la sanción a aplicarse al sujeto pasivo sea aquella prevista por norma, esto es, **sobre el saldo de la deuda impaga conforme claramente lo ratifica el parágrafo IV del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, considerando además el beneficio del Régimen de Reducción de Sanciones previsto por el art. 156 de la Ley 2492 CTB.**

Asimismo, corresponde extrañar que en el caso que nos atiende, la AT, de forma ilegal e injustificada, ha dispuesto el inicio del sumario contravencional en contra del contribuyente a través del AISC N° 25-01542-13, disgregando el importe de la deuda tributaria contenida en las facilidades de pago, pretendiendo sancionar individualmente la Omisión de Pago de la DDJJ IVA del período julio 2008, cuando, tal como se ha establecido en el acápite anterior, las deudas de las diecisiete (17) DDJJ iniciales, se consolidaron en un importe único y global establecido en la RA 20-00019-09, constituyéndose este actuado en el nuevo Título de Ejecución Tributaria, correspondiendo, en consecuencia, iniciar solo un procedimiento sancionador, determinándose el importe de la sanción en la proporción en la que fueron incumplidas las facilidades de pago.

#### **Otras consideraciones**

Con respecto a los defectos en la demanda, si bien la pretensión de TOYOTA BOLIVIA S.A. es confusa en su estructura, además de citar resoluciones jerárquicas que no son objeto de impugnación en el presente proceso, no son aspectos determinantes que influyen en la decisión del presente fallo; y si no obstante, estas observaciones provocaron la vulneración de algún derecho en la entidad demandada, debió efectuarse el reclamo respectivo en el desarrollo del proceso a través de la respectiva excepción.

#### **Conclusiones.**





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la Resolución Impugnada, y en consecuencia revocar la RS 18-00609-13 de 14 de octubre, debiendo la AT 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, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2014 de 3 de junio, y en su mérito se revoca la Resolución Sancionatoria N° 18-00609-13 de 14 de octubre, debiendo la Administración Tributaria ajustar el proceso sancionador a los parámetros considerados en este fallo.

No suscribe la Magistrada María Cristina Díaz Sosa por emitir **voto disidente**.

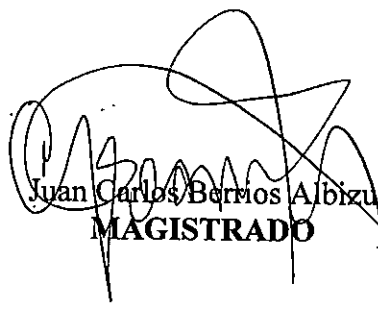
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

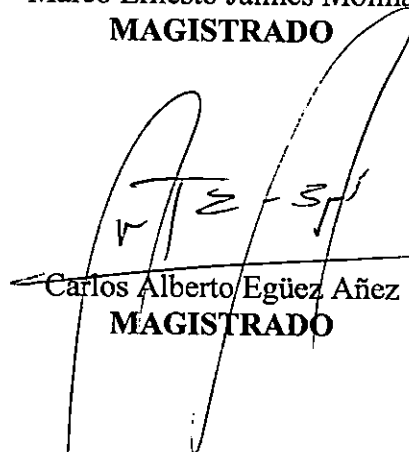
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

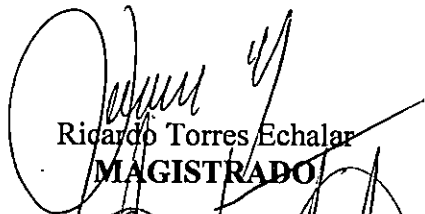
José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**


  
Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

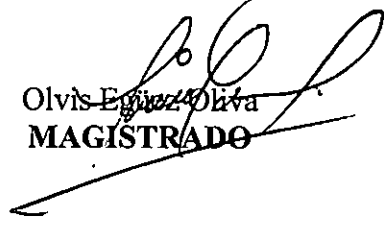
  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

  
Juan Carlos Bermios Albizu  
**MAGISTRADO**

  
Carlos Alberto Egüez Añez  
**MAGISTRADO**

  
Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

  
Edwin Aguayo Arando  
**MAGISTRADO**

  
Olvis Eguiz Oliva  
**MAGISTRADO**

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2018	.....
SENTENCIA N° 78	FECHA 31 enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1	
<u>1</u>	VOTO DISIDENTE: .....

862/2014

X



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

En Secretaría de Sala Plena a horas 10:30 del día juene 02 de Julio de 2020, notifiqué a:

Darany David Valderrama Goria  
A.G.T.

Con SENTENCIA 78/2018; mediante Cédula fijada en Secretaria 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 Chamblé Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

María López  
7468944

En Secretaría de Sala Plena a horas 10:32 del día juene 02 de Julio de 2020, notifiqué a:

Litiana Mariana Guillen  
S.I.D.

Con SENTENCIA 78/2018; mediante Cédula fijada en Secretaria 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 Chamblé Canasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

María López  
7468944