



## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 81/2018.  
**FECHA:** Sucre, 31 de enero de 2018  
**EXPEDIENTE N°:** 858/2014.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Toyota Bolivia SA contra Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**MAGISTRADO RELATOR:** Olvis Egüez Oliva

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 275 a 280 presentada por Toyota Bolivia S.A. impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0805/2014 de 3 de junio, pronunciada por la AGIT de fs. 231 a 244; la contestación de fs. 316 a 322; la réplica de fs. 351 a 354; la dúplica de fs. 358 a 360; el apersonamiento del tercero interesado y propugnación de la Resolución impugnada de fs. 285 a 289 vta.; y, todo cuanto convino ver.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

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

El demandante sostiene que, antes de ser notificado con actuación alguna del Servicio de Impuestos Nacionales Santa Cruz (SIN), invocando el art. 55 del Código Tributario Boliviano (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 las Declaraciones Juradas (DDJJ) correspondientes al IVA, IT e IUE de las gestiones 2007 y 2008, solicitud que fue aceptada por la Administración Tributaria (AT) mediante Resolución Administrativa (RA) GDSC/UTJ/P/ N° 94/2008 de 23 de octubre.

Refiere que, pagó su cuota inicial en octubre de 2008 y la última en agosto de 2011, antes del último día hábil de cada mes, conforme dispone la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0004.09 que reglamenta la concesión de Planes de Facilidades de Pago, cumpliendo además con las liquidaciones elaboradas por los funcionarios de la AT, inclusive apersonándose cada mes al SIN con el fin de recabar la liquidación del importe a cancelar; por lo que tras el pago de la última cuota, solicitó a la AT la emisión del Auto de Conclusión de Trámite y la devolución de la garantía ofrecida para la concesión del plan de pagos, obteniendo respuesta verbal de los funcionarios señalando que, existiría una diferencia en los pagos realizados generada por un error en el cálculo del pago de cada cuota atribuible a la AT, y que por tanto, la empresa debía cancelar dicha diferencia para el pago total de la deuda establecida en la Resolución Administrativa.

En dicho mérito, afirmó que 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 protesto" por considerar que la deuda fue originada en 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 establecido por la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago.

Contra este actuado, presentó sus descargos y solicitó se deje sin efecto el procedimiento en curso, sin embargo, su pretensión fue desestimada por la AT emitiéndose la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13 de 14 de octubre de 2013, confirmando la sanción establecida en el AISC de UFV's 15.748,00 (quince mil setecientos cuarenta y ocho 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), impugnada esta Resolución, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA-0112/2014 de 10 de marzo, confirmó la Resolución impugnada, motivando la interposición de Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0805/2014 de 3 de junio, que confirmó la Resolución de Alzada y en consecuencia la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13.

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

Considerando agotada la vía administrativa, así como la de impugnación, el demandante sustentó su demanda con los siguientes argumentos:

### **Inexistente incumplimiento del Plan de Pagos.**

Argumenta 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 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 sus cuotas, le comunicaron 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, este 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 en 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 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.

#### **Incorrecta determinación de la sanción.**

Señala que, si a 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 señalando que, para que un contribuyente incurra en la misma, este debe tener una deuda tributaria pendiente de pago, lo que no ocurriría 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 imponérsele, 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, que 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; al respecto,

denunció que los argumentos de la Resolución impugnada se limitan a señalar que la sanción por omisión de pago es del 100% del monto total calculado para la deuda tributaria, y no así del saldo pendiente de pago, sin invocar ninguna norma o argumento legal que sustente este razonamiento, toda vez que la deuda tributaria no la 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.

### **I.3. Petitorio.**

Con los argumentos precedentes, el demandante solicitó se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2014, y en su mérito se dejé sin efecto los cargos establecidos en la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13.

## **II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

Mediante memorial presentado el 25 de agosto de 2005 de fs. 316 a 322, la Autoridad demandada respondió negativamente, solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada, fundamentando su petitorio con los siguientes argumentos:

Afirmó que, además de existir incongruencia entre los fundamentos y el petitorio de la demanda, al citarse las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 805/2014 y 0814/2014 sin tener certeza de cuál es la Resolución Jerárquica impugnada, los argumentos no tendrían respaldo fáctico ni legal, tampoco una relación ordenada de los hechos, máxime cuando la Resolución Jerárquica habría realizado una correcta interpretación de la norma y los antecedentes del proceso en los Fundamentos Técnico Jurídicos de la Resolución de Recurso Jerárquico.

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 ARIT 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 se constituyen en manifestaciones de hechos, actos y datos, presumiéndose su veracidad comprometiendo además la responsabilidad de quien las suscribe; asimismo, al haber solicitado las facilidades de pago, sometiéndose a lo dispuesto en el acápite tercero de la parte resolutive de la R.A. GDSC/UTJ/PP/Nº 94/2008 referido al incumplimiento, 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, la AT notificó al contribuyente con el PIET Nº 24-00859-2012 que determinó la deuda pendiente de pago, misma que habría sido confirmada por aquel, emitiéndose el Auto de Conclusión Nº 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 25-01527-13 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 en dicho caso 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.

Aclaró 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 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" –infiriéndose 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.

### **III. APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO, RÉPLICA Y DÚPLICA**

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, mediante memorial presentado el 30 de enero de 2015 de fs. 285 a 289 vta., se apersonó al presente proceso en su condición de tercero interesado, solicitando se declare improbadamente la demanda con los siguientes argumentos: **1)** La demanda contencioso administrativa no cumple con los requisitos exigidos para su presentación establecidos en el art. 327 inc. 9) del CPC, debido a que no señala la petición en términos claros y precisos, pues impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 814/2014 de 3 de junio, y solicita su revocatoria cuando esta no delibera sobre la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-14; **2)** Los argumentos del contribuyente sobre el incumplimiento al plan de pagos, son reiterativos desde su recurso de alzada y jerárquico, lo que denota ausencia de carga argumentativa, desnaturalizando la esencia del proceso



contencioso administrativo, que es de puro derecho, pues no puntualiza ni especifica cual es la norma que la AGIT no consideró o interpretó de manera errada; **3)** El demandante pretende confundir indicando que existiría error de la propia AT, cuando se incumplió el plan de facilidades de pago, pues el contribuyente efectuó el pago de las treinta y cinco sin considerar la actualización desde la fecha de vencimiento de cada periodo para cada declaración jurada, por lo que al término del plazo, la AT procedió al cálculo de las boletas de pago al valor presente, verificando la existencia de un saldo pendiente por toda la facilidad de pago, mismo que no fue cancelado por el contribuyente dentro de los días de tolerancia permitidos; **4)** En el caso concreto los días de tolerancia alcanzaron a dieciocho durante toda la facilidad de pago, no obstante, el sujeto pasivo efectuó el pago del saldo pendiente el 19 de abril de 2012, esto es, casi seis meses posteriores al pago de su última cuota de las facilidades de pago, siendo que es su obligación y responsabilidad determinar, verificar, actualizar y pagar correctamente su deuda tributaria antes de efectuar su pago tal cual dispone el art. 70 de la Ley 2492 CTB, ya que las liquidaciones solo son un cálculo de carácter referencial que no tiene validez de carácter legal; y, **5)** La sanción emerge del incumplimiento, al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida, ameritó la aplicación del art. 17.IV de la RND 10-004-09, aclarando que el art. 165 del CTB establece que la sanción es el 100% del monto total calculado para la deuda tributaria, y no como sugiere el contribuyente del saldo pendiente de pago.

Mediante memorial presentado el 11 de noviembre de 2015 de fs. 351 a 354, el demandante hizo uso a su derecho a la réplica, a lo cual mediante memorial presentado el 26 de noviembre de 2015 de fs. 358 a 360, la AGIT respondió presentando dúplica.

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

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la AT así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

- 1.** El 27 de octubre de 2008, la AT notificó a TOYOTA BOLIVIA S.A. con la Resolución Administrativa GDSC/UTJ/PP/Nº 94/2008 de 23 de octubre que aceptó la solicitud de Facilidad de Pago de TOYOTA Bolivia S.A., en treinta y cinco cuotas, en virtud a la deuda determinada por el sujeto pasivo en el Formulario 8008-1 correspondiente a las DDJJ del IVA de los períodos agosto de 2007 y noviembre de 2007, y septiembre de 2008; IT de los períodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; e, IUE del periodo diciembre de 2007.

2. El 12 de marzo de 2012, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/0088/2012 concluyendo que el contribuyente incumplió la Facilidad concedida al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida, observándose un saldo de deuda tributaria por pagar y recomendando la emisión del AISC por omisión de pago si corresponde y/o el Auto de Conclusión.
3. La AT, a través de cédula de 18 de abril de 2012 notificó al contribuyente el PIET N° 0668/2012 de 17 de abril, comunicándole el inicio de la ejecución tributaria de la RA N° 94/2008, por el saldo pendiente de pago de Bs 32.758 (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. Habiendo el contribuyente pagado el saldo de la Facilidad de Pago incumplida determinada en el PIET N° 668/2012, 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 29 de agosto de 2013, la AT notificó al contribuyente mediante cédula con el AISC N° 25-01527-13 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 que incluye al IVA del período septiembre de 2007 según la DJ F-200 con N° de Orden 8683062366, por la comisión de la contravención tributaria de Omisión de Pago, otorgándole además, el plazo de veinte días improrrogables para la formulación de descargos.
6. Mediante memorial presentado el 17 de septiembre de 2013, TOYOTA BOLIVIA S.A. presentó descargos y rebatió el AISC.
7. Por la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13 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 cedulaariamente al contribuyente el 12 de noviembre de 2013.
8. Ante lo cual TOYOTA BOLIVIA S.A. interpuso Recurso de Alzada, que tras su sustanciación fue resuelta mediante la Resolución de Recurso de Alzada





ARIT-SCZ/RA 0112/2014 de 10 de marzo que confirmó la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13.

9. Contra la determinación de la instancia de alzada, el sujeto pasivo interpuso Recurso Jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0805/2014 de 3 de junio, que resolvió CONFIRMAR la Resolución de Alzada, y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria.

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

De la compulsión de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

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 BOLIVIA 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. 18-00608-13.

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

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

El demandante acusa a la AGIT de infringir el art. 211.I del CTB 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 treinta y cinco cuotas de las facilidades de pago, documental que según el demandante fue oportunamente ofrecida como prueba de descargo y se encontraría inserta en los antecedentes administrativos remitidos por la AT, sin embargo, la AGIT deliberadamente habría omitido pronunciarse respecto a ellas.

De una revisión de los antecedentes administrativos y 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, pues ni en virtud al memorial de ofrecimiento de prueba durante la sustanciación del recurso de alzada presentado el 28 de enero de 2014 no se advierte la pretendida documental, encontrándose en consecuencia la ARIT como la AGIT imposibilitadas de emitir criterio alguno mucho menos valorar prueba inexistente en obrados.

Al respecto, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0805/2014 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 en contra de la instancia, la inexistencia de la documental invocada por el contribuyente, se concluye indicando que resultan falsos los argumentos expuestos por el recurrente ante la inexistencia de la documental invocada por el contribuyente.

Consiguientemente, tampoco resulta cierta la denuncia de que la AGIT no hubiera considerado, ni se hubiera pronunciado sobre este aspecto en su resolución jerárquica, extrañándose que durante la tramitación del Recurso Jerárquico y la demanda contenciosa administrativa, el demandante, a pesar de reiterar su 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, correspondiendo ingresar a deliberar las cuestiones de fondo identificadas en la demanda.

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

Con carácter previo, corresponde aclarar 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° 18-00599-13 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/N° 94/2008, que concedió el plan de pagos por el Impuesto al Valor Agregado IVA, por el periodo **Septiembre 2007** por el monto de Bs. 99.388 (noventa y nueve mil trescientos ochenta y ocho 00/100 Bolivianos), motivo por el cual corresponde realizar el análisis sobre el cumplimiento de la misma, con la finalidad de establecer sus efectos en la sanción impuesta en la Resolución Sancionatoria.

Ahora bien de obrados se tiene que mediante RA CDSC/UTJ/PP/N| 94/2008 de 23 de octubre, la AT aceptó la solicitud de Facilidad de Pago presentada por 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 correspondientes a la deuda determinada por el propio sujeto pasivo respecto del IVA de los periodos agosto y noviembre de 2007, y septiembre de 2008; IT de los periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; e IT 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 al 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 y noviembre de 2007, y septiembre de 2008; IT de los periodos agosto, septiembre octubre, noviembre y diciembre de 2007; e IT 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.

En tal virtud, según el Informe CITE: SIN/GGSC/DGRE/COF/IN/0088/2012 la AT verificada su 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 S.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/N° 94/2008.

Sin embargo, del mismos análisis efectuado por la AT se tiene que, respecto de las DDJJ correspondientes al IVA de los periodos fiscales agosto y **septiembre de 2007** e IT de los periodos fiscales agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007, tras detallar las boletas de pago canceladas direccionadas a estos

impuestos, determinó un Tributo Omitido de Bs. 0,00 (cero 00/100 bolivianos), certificando en consecuencia, que a la fecha del informe, con los treinta y cinco pagos realizados, TOYOTA BOLIVIA S.A. canceló en su totalidad la deuda consignada para estas DDJJ en particular, situación que se contrapone al incumplimiento establecido por la Administración Tributaria.

Al respecto, el art. 108.I.8 del CTB refiere que la ejecución 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.I de la RND 10-0004-09 establece: "La 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 artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874...",

En ese contexto, se advierte 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/N° 94/2008.

Ahora bien, al constituirse la RA GDSC/UTJ/PP/N° 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 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.

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.

### **VI.3. Sobre la Omisión de Pago.**

En principio, corresponde hacer un análisis de 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 Nº 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 contradicción en los mismos, puesto 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 este 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, y que se constituye en el objeto de la presente controversia.

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 considerar que la Constitución Política del Estado en su art. 180.I instituye: *"La 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 el que: *"La 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 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 hoy en día 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 conciben 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 tiene 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 favorece a la relación jurídica tributaria, pues en los hechos, este se constituye en el importe que el estado efectivamente ha dejado de percibir, ya que si este ha efectuado un pago parcial de su deuda, no puede desconocerse su voluntad de cancelar oportunamente ese porcentaje de su obligación tributaria, debiendo alcanzar la sanción solo a aquel importe que se ha constituido efectivamente en deuda, 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 art. 165 del CTB 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"*, 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 este, en el importe que el sujeto pasivo no ha pagado oportunamente ante la AT, tal como en el caso de autos reconoce el propio SIN, 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 IT de los periodos febrero, abril, mayo, julio, agosto y septiembre de 2008, 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, 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 autoentrampamiento 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, resultado contrario a la verdad material 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 del beneficio del régimen de reducción de sanciones previsto en el art. 156 de la Ley 2492.

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° 25-01527-13 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 septiembre de 2007 según la DJ F-200 con N° de Orden 8683062366, cuando, tal como se ha establecido en el acápite anterior, las deudas de las nueve DDJJ iniciales se consolidaron en un importe único y global establecido en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago, constituyéndose este actuado en el nuevo Título de Ejecución Tributaria, correspondiendo en consecuencia iniciar un solo procedimiento sancionador, determinándose el importe de la sanción en la proporción en la que fueron incumplidas las facilidades de pago.

### **VI.3. 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 AGIT 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 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 seguridad jurídica así como el debido proceso en su elemento debida motivación, correspondiendo conforme a los fundamentos expuestos enmendar el error y dejar sin efecto la Resolución Impugnada, y en su mérito también la Resolución Sancionatoria emitida por la AT, debiendo esta 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 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0805/2014 de 3 de junio y deja sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 18-00599-13 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 por emitir voto disidente.

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

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**

Esteban Miranda Terán  
**MAGISTRADO**

Marco Ernesto Jaimes Molina  
**MAGISTRADO**

Juan Carlos Berrios Albizu  
**MAGISTRADO**

Carlos Alberto Eguez Añez  
**MAGISTRADO**

Ricardo Torres Echalar  
**MAGISTRADO**

Olvis Eguez Oliva  
**MAGISTRADO**

Edwin Aguayo Arendó  
**MAGISTRADO**

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

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2018	SENTENCIA N° 81
FECHA 31 de Enero	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1	
VOTO DISIDENTE:	

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

21

Exp. 858/2014



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

En Secretaría de Sala Plena a horas 11.22.9 del día Miércoles 26 de Agosto de 2020, notifiqué a:

D. Ramón Daniel Velásquez Lora  
A 617

Con SENTENCIA 81/2018; 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

Johanna Tardío  
10381641

En Secretaría de Sala Plena a horas 11.52.6 del día Miércoles 26 de Agosto de 2020, notifiqué a:

Helén Maresca Quellar  
517

Con SENTENCIA 81/2018; 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

Johanna Tardío  
10381641