



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

h

SENTENCIA: 217/2017. 18:07  
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.  
EXPEDIENTE: 1112/2013.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
MAGISTRADO RELATOR: **Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 37 a 39 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto (fojas 21 a 36), el memorial de contestación de fojas 81 a 84 y vuelta, la réplica de fojas 106 a 107 y vuelta, la dúplica de fojas 111 y vuelta, el apersonamiento del tercero interesado a través del memorial de fojas 116 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

**I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.**

Que, Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0466-12 de 10 de octubre (fojas 1 a 2), se apersonó por memorial de fojas 37 a 39 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la Ley N° 2341, en los artículos 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables supletoriamente por disposición del numeral 2 del artículo 74 de la Ley N° 2492 y en mérito a la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto.

Expresó que la Administración Tributaria inició proceso sancionador en contra de contribuyente, Saúl Roque Torres Sánchez, emitiéndose el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0003274-12 de 10 de septiembre, notificado personalmente al sujeto pasivo el 18 de septiembre de 2012, otorgándosele el plazo de 20 días para presentar sus descargos.

Que, posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre y que fue notificada el 31 de diciembre de 2012, en virtud de lo cual el contribuyente presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante la Resolución ARIT-SCZ/RA 0284/2013 de 26 de abril, confirmando en su totalidad la resolución sancionatoria; que a continuación dedujo recurso jerárquico, y fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, decidiendo revocar totalmente la pronunciada en alzada, dejando en consecuencia, sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, argumentando que ya se había cobrado previamente al contribuyente la sanción por el no pago del Impuesto a las Utilidades de

3

las Empresas (IUE) por la gestión 2008 y que a través de la resolución sancionatoria dejada sin efecto, se estaría cobrando nuevamente dicha sanción.

**I.2.-** Hizo referencia a los deberes formales y su incumplimiento, precisando que se trata de conductas independientes de la obligación tributaria y que comete contravención, quien por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos deberes formales, sujetándose en consecuencia a sus sanciones.

**I.3.-** Citó el numeral 1 del artículo 70 de la Ley N° 2492, para luego referir que se inició el procedimiento sancionador contra el contribuyente, debido a que no pagó el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a la gestión 2008, constituyendo la sanción en este caso, el equivalente al 100% del tributo omitido y que según la propia declaración jurada del sujeto pasivo, es de Bs. 41.989,- tal como se establece en la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12.

Agregó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó una errónea interpretación del proceso y de la prueba aportada por el contribuyente, derivada de las facilidades de pago que solicitó el contribuyente, además de la resolución determinativa que fue presentada como prueba durante la sustanciación del recurso jerárquico, según la siguiente puntualización:

**a.-** Que se evidenció que el contribuyente no está pagando, de acuerdo con la resolución administrativa que autorizó el plan de pagos solicitado, la multa por omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) por la gestión 2008, pues del contenido de la resolución administrativa se establece que el contribuyente solo se acogió al plan de pagos por la deuda tributaria, pero no en cuanto a la sanción; error que se verificará de la compulsas y análisis del caso.

**b.-** Que según la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la resolución determinativa a que se hizo referencia, se halla acogida a facilidades de pago de acuerdo con la resolución administrativa que autorizó dicho plan; que sin embargo ello es falso, ya que es la resolución sancionatoria el documento legal y vigente sobre el que se está cobrando la sanción por omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente a la gestión 2008, con lo que queda demostrado el error.

**c.-** Que la supuesta rectificación, en relación con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por la gestión 2008, no fue autorizada por la Administración Tributaria mediante resolución administrativa como prevé el Decreto Supremo N° 27310.

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

**I.2.1.-** Acusó el incumplimiento del artículo 76 de la Ley N° 2492 y del artículo 4 de la Ley N° 2341, argumentando que el contribuyente debió demostrar que la Administración Tributaria le estaba cobrando dos veces la sanción por omisión de pago del IUE correspondiente a la gestión 2008



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 1112/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

lo que no sucedió, porque como señalara anteriormente, la multa por omisión de pago no se encuentra inmersa en la Resolución Administrativa que autorizó el plan de pagos.

Insistió en que esa es la razón por la que la autoridad jerárquica incumplió lo dispuesto por el inciso d) del artículo 4 de la Ley N° 2341, citando al respecto la Sentencia Constitucional N° 1724/2010-R de 25 de octubre.

Que, en consecuencia, el demandante no demostró los hechos que sustenten la vulneración de los derechos invocados; y por otra parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no aplicó el principio de verdad material, amparándose la emisión de la resolución impugnada, en pruebas que no demuestran la veracidad de los hechos, no siendo evidente que se esté cobrando dos veces por un mismo concepto.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque totalmente la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre.

## II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, subsanada la observación de fojas 44, por providencia de fojas 49 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, John Gastón Flores Chambi, en el domicilio ubicado en la calle Cañada Strongest N° 255, Edificio Mishima, Departamento Suit 4, Zona/Barrio Los Fortines UV. 104, Mza. 009, Dist. 1 de la ciudad de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 11 de abril de 2014 como consta a fojas 65, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 66 y recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 67, su arrimo al expediente, con noticia contraria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas a 81 a 84 y vuelta, fue providenciado a fojas 86, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 79), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

**II.1.-** Inicialmente precisó que las declaraciones juradas deben ser presentadas en el plazo dispuesto al efecto y que el pago del impuesto auto determinado extingue la obligación tributaria, de manera tal que solo cuando existe un saldo no pagado a favor del fisco, se configura la contravención de omisión de pago, respecto del saldo deudor.

Que por otra parte, siempre que exista variación sustancial en los datos de la declaración jurada, que originen un nuevo saldo a favor del fisco, la declaración jurada puede ser rectificadora por el propio contribuyente o por la Administración Tributaria, a través de un proceso de verificación, tomando en cuenta los pagos realizados.

Que, del mismo modo, la aceptación de la solicitud de un plan de facilidades de pago, constituye sustitución del Título de Ejecución Tributaria, de acuerdo con lo que dispone el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0042-05 de 25 de noviembre.

**II.2.-** Que en el presente caso, el contribuyente presentó su declaración jurada del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), Form. 510-IUE-CTBTES con N° de Orden 7031541758, correspondiente a la gestión 2008, determinando un impuesto de Bs. 83.977,- y que de acuerdo con el inciso c) del artículo 3 del Decreto Supremo N° 24051, se imputó el crédito fiscal contenido en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes recibidos por la compra de bienes y servicios, por el 50% del impuesto determinado que alcanza a Bs. 41.988,- quedando como saldo definitivo a favor del fisco el importe de Bs. 41.989,- habiendo cancelado parcialmente la suma de Bs. 5.000,- en la misma declaración jurada original.

Posteriormente, el 24 de marzo de 2011, mediante Form. 1000 con N° de Orden 7033279774, el contribuyente pagó en efectivo la suma de Bs. 26.487,- que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, aplicando el mismo a la declaración jurada con N° de Orden 7031541758, es decir, la que fue presentada inicialmente.

Más adelante, el 26 de octubre de 2012, el contribuyente presentó declaración jurada rectificatoria, la que sobre la base del impuesto determinado en la declaración jurada original, de Bs. 83.977,- redujo el crédito fiscal de sus compras a Bs. 22.083,- y consignó como pagos a cuenta la suma de Bs. 41.989,- estableciendo en consecuencia un saldo a favor del fisco de Bs. 19.905,-

**II.3.-** Indicó que el procedimiento sancionador fue iniciado con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional, el 18 de septiembre de 2012 y concluido con la resolución sancionatoria, notificada el 31 de diciembre de 2012.

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Aclaró que entre los antecedentes administrativos, no existe documentación que permita verificar la fecha de notificación con el inicio de la ejecución tributaria, respecto del impuesto no pagado en la declaración jurada original, determinándose que los pagos efectuados por el contribuyente, se efectivizaron antes del inicio del procedimiento sancionador en un total de Bs. 28.485,- y en la rectificatoria, la suma de Bs. 13.504,- que según el contribuyente surgiría del pago en demasía del IUE por la gestión 2007 y habría sido imputado a la gestión 2008 a través de los formularios 489 y 490, referidos a correcciones de errores materiales.

**II.4.-** Hizo referencia a las Resoluciones Determinativas N° 17-0002339-12 y 17-0002223-12 emitidas por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, como resultado del proceso de verificación del crédito fiscal IVA, correspondiente a los períodos enero a diciembre de 2008 y la verificación específica del IUE por la gestión 2008, prueba que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 81, 215 y 217 del Código tributario Boliviano, correspondía ser valorada por la instancia jerárquica. Agregó que de acuerdo con el párrafo III del artículo 104 de la Ley N° 2492, habiendo sido presentada la declaración jurada rectificatoria dentro del proceso de verificación, los datos expuestos en la misma tuvieron que ser aprobados por la Administración Tributaria en virtud a las amplias facultades conferidas por el artículo 66 de la Ley N° 2492.

Que, cursa en el expediente la Resolución Administrativa N° 20-00001413-12 de 3 de enero, que aceptó la solicitud de plan de pagos presentada por Saúl Roque Torres Sánchez, indicando que la misma constituye un reconocimiento expreso y voluntario de adeudos tributarios por parte del contribuyente.

**II.5.-** Respecto de la contravención por omisión de pago, remarcó que la referida resolución establece que en caso de incumplimiento, se considerará como deuda el saldo no pagado, debiendo calcularse la sanción -cuando corresponda- según las previsiones de los artículos 165 de la Ley N° 2492, así como 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310.

Que, toda vez que el nuevo saldo a favor del fisco se encuentra incluido en un plan de facilidades de pago, no correspondía el inicio de un proceso sancionador de manera separada; que lo contrario evidentemente significa cobrar doble sanción, vulnerando el principio *non bis in idem*.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

### **II.3.- Petitorio.**

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la

Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 106 a 107 y vuelta, a través del cual se reiteraron los argumentos expresados en la demanda y que fue providenciado a fojas 109, admitiéndose la personería de apersonándose Mayra Ninoshka Mercado Michel en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0084-14 de 12 de febrero, (fojas 99) y teniéndose por presentada la réplica, se corrió en traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fojas 111 y vuelta, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 112, se ordenó su reserva hasta la devolución de la orden instruida, debidamente diligencia al tercero interesado.

Presentado el memorial de fojas 116 por Saúl Roque Torres Sánchez, fue providenciado a fojas 117, disponiéndose su notificación tácita en condición de tercero interesado, mutándose el nombre de John Gastón Flores Chambi, del proveído de fojas 49, por el correcto de Saúl Roque Torres Sánchez, quedando incólume en todo lo demás.

Finalmente, apersonado Wilson José Encinas Vidal por memorial de fojas 121, por providencia de fojas 122 se admitió el apersonamiento en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0299-15 de 3 de junio y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las

se  
tributaria

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

**III.1.-** Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional AISC N° 25-0003274-12 de 10 de septiembre y fue notificado personalmente el 18 de septiembre de 2012 (fojas 5 a 7, Anexo 3).

A través de dicho Auto se resolvió iniciar sumario contravencional contra Saúl Roque Torres Sánchez, con NIT 2336407014, al haberse evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria por él mismo determinada, después de haber sido notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 4618/2012, emergente de la declaración jurada F-510, con Número de Orden 7031541758, por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por el período fiscal diciembre 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista en el artículo 165 de la Ley N° 2492 y en el artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310, cuya sanción corresponde al 100% del tributo omitido, concediéndole el plazo de 20 días para presentar sus descargos.

**III.2.-** Que, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, en cuyo último párrafo del primer considerando, indica: "...el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido en el artículo 168 del Código Tributario Boliviano (...) como tampoco realizó el pago total de la sanción (...) por lo que corresponde proseguir con la emisión de la Resolución Sancionatoria..."

La referida resolución sancionatoria, cuya copia cursa de fojas 8 a 10 del Anexo 3, fue notificada por cédula el 31 de diciembre de 2012, luego de cumplir con las previsiones legales a efecto de esta modalidad de notificación, como consta por las literales de fojas 11 a 14 del mismo Anexo.

A través de este acto administrativo, se determinó **SANCIONAR** al contribuyente por haber incurrido en la contravención de omisión de pago por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por el período diciembre de 2008, con el equivalente al 100% del tributo omitido, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley N° 2492 y por el artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310, en la suma de Bs. 41.989,-

**III.3.-** Interpuesto recurso de alzada por el contribuyente como consta de fojas 55 a 63 del Anexo 1, éste fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0284/2013 de 26 de abril (fojas 169 177 y vuelta, Anexo 1), determinando **CONFIRMAR** la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre.

**III.4.-** Como consecuencia de lo anterior, Saúl Roque Torres Sánchez dedujo recurso jerárquico impugnando la resolución pronunciada en alzada, como consta por las literales de fojas 253 a 270 del Anexo 2, habiendo sido resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto (fojas 304 a 319, Anexo 2), decidiendo **REVOCAR TOTALMENTE** la resolución de alzada, dejando en consecuencia, sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, pronunciada por la Administración Tributaria.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: **1)** Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, incumplió el artículo 76 de la Ley N° 2492 y el artículo 4 de la Ley N° 2341, bajo el argumento que no correspondía el inicio del proceso sancionador de manera separada, ya que implica cobrar doble sanción, vulnerando el principio *non bis in idem*.

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

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### **V.1.- Análisis y fundamentación.**

Inicialmente debe tenerse presente que el caso en análisis corresponde a la aplicación de un procedimiento sancionatorio, derivado de la supuesta omisión de pago por el contribuyente, del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE); es decir, que se trata de un procedimiento administrativo sancionador.

Respecto de lo anterior, cabe recordar que la jurisprudencia constitucional se ha expresado sobre el particular, a través de la Sentencia Constitucional N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras, indicando: *“El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: ‘Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.’ (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159).”*

El artículo 76 de la Ley N° 2492, dispone: *“En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos*



5718  
B01021

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

*deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria."*

Por su parte, el inciso d) del artículo 4 de la Ley N° 2341, de Procedimiento Administrativo, como uno de los principios que rige la actividad administrativa, determina: *"La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil."*

De acuerdo con la glosa jurisprudencial y normativa precedente, tomando en cuenta la previsión del artículo 76 de la Ley N° 2492 y siendo que se trata de la imposición de una sanción, no es al contribuyente a quien corresponde probar los hechos, sino a quien acusa, que en este caso es la Administración Tributaria.

Dos principios deben ser recordados en relación con lo anterior, el de presunción de inocencia y el de igualdad de las partes en el proceso. Es decir, que la Administración Tributaria debe considerar la disposición del artículo 116 de la Constitución Política del Estado, así como el parágrafo I del artículo 180 de la referida Norma Fundamental.

Es por ello que el artículo 76 de la Ley N° 2492, indica: *"...quien pretenda hacer valer sus derechos...";* es decir, una u otra parte dentro del proceso, pues de otro modo, en el sentido pretendido por la Administración Tributaria, la previsión legal tendría que disponer que se trate específicamente, del contribuyente o el sujeto pasivo que pretenda hacer valer sus derechos.

En cuanto a la aplicación del principio de verdad material, la Sentencia Constitucional N° 427/2010-R de 28 de junio, entre otras, señala: *"El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, **la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.**"* (Las negrillas son añadidas).

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material; es decir, que no debe partirse de la premisa sobre la existencia de oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, que se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

**V.2.-** En el caso concreto, de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 30 de abril de 2009, a través del Form. 510, con Número de Orden 7031541758 (fojas 1, Anexo 3), el contribuyente determinó un saldo a favor del fisco, por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas, correspondiente al periodo diciembre de 2008. Posteriormente, el 24 de marzo de 2011, por medio del Form. 1000, con Número de Orden 7033279774 (fojas 2, Anexo 3), el contribuyente realizó un pago adicional por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas. Finalmente, el 26 de octubre de 2012, mediante Form. 510, con Número de Orden 7037509963 (fojas 4, Anexo 3), el contribuyente rectificó el Form. 510 con Número de Orden 7031541758.

Por otra parte, cursan de fojas 73 a 80 del Anexo 1, la Resolución Determinativa N° 17-0002339-12 de 31 de diciembre, cuyo alcance fue la verificación del crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos enero a diciembre de 2008; y la Resolución Determinativa N° 17-0002223-12 de 31 de diciembre, cuyo alcance fue la verificación específica del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente al periodo diciembre de 2008.

En las referidas resoluciones determinativas, se señaló que el contribuyente, a efecto de acogerse a un plan de facilidades de pago, el "...30 de octubre de 2012, efectuó el pago de Bs.30.013,00 (...) con Boleta F-1000 N° 7037514187, -equivalente al 15% de la Deuda, como cuota inicial y Bs.42.518,00 (...) correspondiente al 25% por concepto de garantías..."

Del mismo modo, la parte resolutive de las resoluciones determinativas a que se hizo referencia, cuyo contenido es el mismo, señalan:

**"PRIMERO.-** Conforme lo prescrito en el Art. 169 párrafo II, del Código tributario Boliviano Ley 2492, se establece la inexistencia de la deuda tributaria, la sanción correspondiente y la multa por Incumplimiento a Deberes Formales, determinada en contra de la (sic) contribuyente **TORRES SÁNCHEZ SAÚL ROQUE** con **NIT 2336407014**, en vista de que el mismo conformó el total determinado por el departamento de Fiscalización, correspondiente a la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE00238."

**"SEGUNDO.-** A efectos de la calificación de la conducta del contribuyente, las omisiones detectadas se adecuan al ilícito tributario de Omisión de Pago, en el marco de lo previsto en los artículos 148, 160 numeral 3 y 165 de la Ley 2492, vigente a la fecha del hecho generador..."

**"TERCERO.-** Notifíquese al contribuyente **TORRES SÁNCHEZ SAÚL ROQUE** con **NIT 2336407014**, (...) declarando extinguida la deuda tributaria." (El subrayado es añadido).

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero, resolviendo aceptar la solicitud de facilidades de plan de pagos presentada por **TORRES SÁNCHEZ SAÚL ROQUE** con **NIT 2336407014**, en 36 cuotas, descontando el pago inicial equivalente al 15% del adeudo total.

SEJUR  
BOLIVIA

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1112/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales  
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El artículo cuarto de la resolución citada, establece que: "...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 los artículos 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 como contravención de **omisión de pago**, sancionando con una multa del 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento..."

En consecuencia, efectuada la verificación del crédito fiscal derivado del IVA por los períodos enero a diciembre de 2008 y del cumplimiento en el pago del IUE por el período diciembre de 2008, se emitieron las resoluciones determinativas correspondientes y la autorización al contribuyente, quien se acogió a un plan de facilidades de pago, a través de cuyos documentos se declaró la inexistencia de la deuda tributaria, la sanción y la multa por incumplimiento de deberes formales, **declarando extinguida la deuda tributaria.**

Por ello, se autorizó al sujeto pasivo, el depósito inicial correspondiente al 15% del total de la obligación tributaria y el pago del saldo en 36 cuotas mensuales, **determinando que se calculará la sanción (cuando corresponda)**; es decir, si se produjera el incumplimiento al plan de facilidades de pago.

Se entiende que en el proceso de verificación efectuado por la Administración Tributaria y al haber emitido las Resoluciones Determinativas N° 17-0002339-12 y 17-0002223-12, ambas de 31 de diciembre, además de la emisión de la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero, que aceptó el plan de facilidades de pago, la Administración Tributaria ejerció las amplias facultades que le reconocen los artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 y específicamente en relación con los artículos 103 y 104 de la misma, pues los pagos efectuados por el contribuyente de acuerdo con las literales de fojas 1, 2 y 4 del Anexo 3, consistentes en un depósito de Bs. 5.000,- inicialmente, Bs. 23.485,- posteriormente y finalmente la rectificación efectuada, correspondiente al pago del IUE en demasía por la gestión 2007, equivalente a Bs. 13.504,- hacen un total de Bs. 41.989,- y que de acuerdo a la relación desarrollada al empezar el punto V.2.- de la presente sentencia, fueron efectuados antes del inicio del procedimiento sancionador; pagos y rectificación que fueron o tuvieron que haber sido validados o aprobados por la Administración Tributaria. Cuando menos eso es lo que se entiende de la lectura del artículo cuarto de la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero.

Finalmente, se reitera que siendo que en este caso es la Administración Tributaria la que imputa o atribuye una conducta al sujeto pasivo en relación con la omisión de pago de tributos y la imposición de una sanción, es a ella, a la Administración Tributaria a quien compete demostrar que no es evidente que se produzca o se vaya a producir la duplicidad de cobro por un mismo concepto.

**V.3.-** Por las razones señaladas y tomando en cuenta que los detallados precedentemente son los hechos que fueron valorados por la Autoridad Jerárquica sobre la base de las pruebas producidas por la propia

Administración Tributaria que según afirma la demandante no demuestran la veracidad de los hechos, desconociendo sus propios actos, no se encuentra que sea evidente que se haya producido la vulneración del principio de verdad material.

Adicionalmente, no basta con sostener que la autoridad demandada no aplicó el principio de verdad material, sino que el demandante tiene la carga procesal de argumentar el cómo, por qué y de qué manera se produjo la vulneración que acusa, además de proponer la interpretación que considera correcta, lo que en el caso de autos no sucedió.

#### V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1434/2013 de 13 de agosto, revocando totalmente la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Tributaria impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración del artículo 76 de la Ley N° 2492, carga de la prueba, y del inciso d) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, principio de verdad material, como efecto de la revocatoria total de la resolución pronunciada en alzada, dejando en consecuencia sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de octubre.

Sin embargo, al emitir la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero, que aceptó el plan de facilidades de pago, la Administración Tributaria ejerció las amplias facultades que le reconocen los artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492, y específicamente en relación con los artículos 103 y 104 de la misma, pues los pagos realizados por el contribuyente, de acuerdo con el análisis y fundamentación precedente, fueron efectuados antes del inicio del procedimiento sancionador; pagos y rectificación que fueron o tuvieron que haber sido validados o aprobados por la Administración Tributaria. Cuando menos eso es lo que se entiende de la lectura del artículo cuarto de la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional citada, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de

Gerencia  
Nacionales

Estado Plurinacional de Bolivia

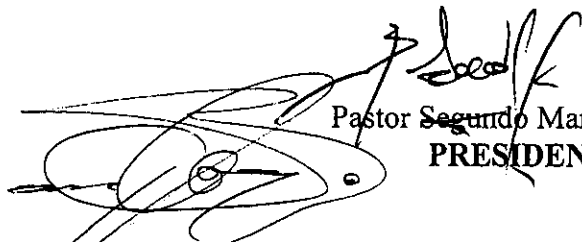

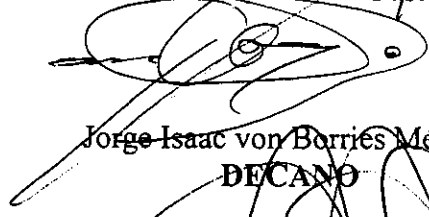
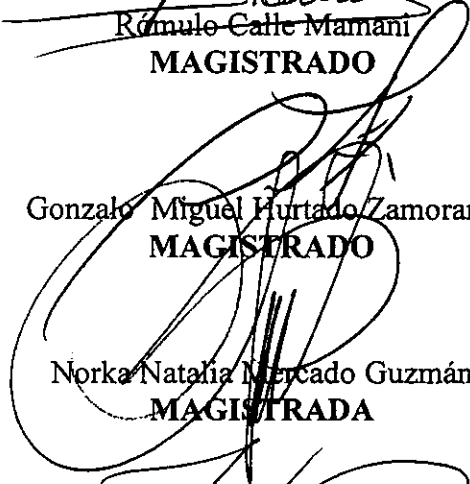
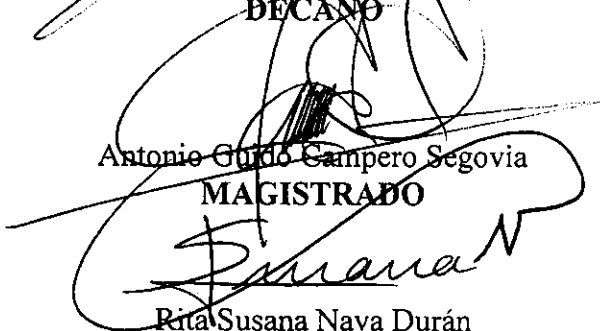
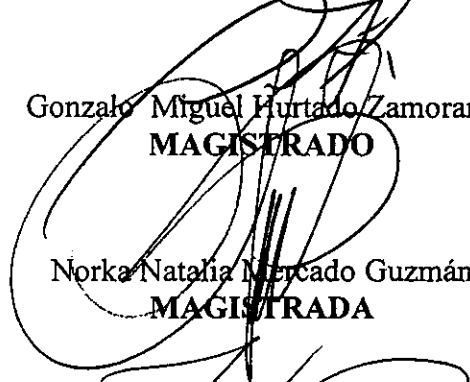
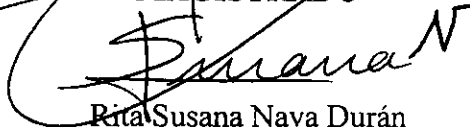

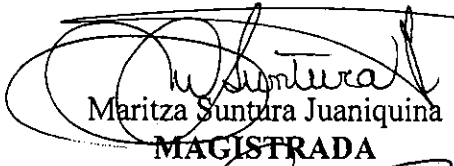

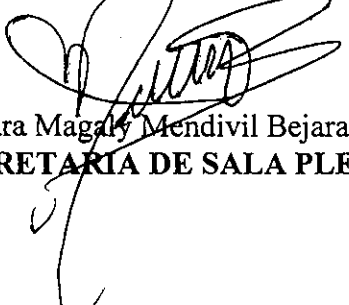
Órgano Judicial

normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 37 a 39 y vuelta, interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

	
Pastor Segundo Mamani Villca <b>PRESIDENTE</b>	Rómulo Calle Mamani <b>MAGISTRADO</b>
	
Jorge Isaac von Borries Méndez <b>DECANO</b>	Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano <b>MAGISTRADO</b>
	
Antonio Guido Campero Segovia <b>MAGISTRADO</b>	Norka Natalia Mercado Guzmán <b>MAGISTRADA</b>
	
Rita Susana Nava Durán <b>MAGISTRADA</b>	Fidel Marcos Tordoya Rivas <b>MAGISTRADO</b>
	
Maritza Suntura Juaniquina <b>MAGISTRADA</b>	
	
Sandra Magaly Mendivil Bejarano <b>SECRETARIA DE SALA PLENA</b>	

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017  
SENTENCIA N° 217 FECHA 18 de abril  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017

Confirma -  
VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Mendiola Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA