



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

207

Juicio 103/15 de 16/06/2015  
H. R. 3386 de 19/06/15

✓

SALA PLENA

76-06-15  
17:50

**SENTENCIA:** 334/2014.  
**FECHA:** Sucre, 7 de octubre de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 227/2008.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Jorge I. von Borries Méndez

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 35, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0025/2008 de 14 de enero de 2008 emitida por la Superintendencia Tributaria General; la respuesta de fs. 53 a 55, la réplica de fs. 71 a 72, la dúplica de fs. 77 a 78 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, dentro el plazo previsto por el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, en apoyo del art. 70 de la Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo (LPA) y arts. 778 y sgtes del Código Procedimiento Civil (CPC); aplicable en materia tributaria por permisión del art. 74 num. 2) de la Ley N° 2492 (CTB), expresando en síntesis lo siguiente:

Que el contribuyente solicitó Acción de Repetición de los F-1000 por los periodos 09/02 con N° de orden 2930406735, 09/02 con N° de orden 2930406660, 01/03 con N° de orden 2930406692, 10/02 con N° de orden 2930406715 y 04/03 con N° de orden 2930406754; teniendo origen en las Actas de Infracción N° 117531, 117528, 117527, 117530 y 117529 que fueron canceladas por la suma de Bs. 7.569 en fecha 22/12/06, solicitud que fue resuelta por la Resolución Administrativa N° 15-7- 001-07 que declaró improcedente la solicitud de devolución de pagos indebidos; posteriormente el contribuyente presenta recurso de alzada y es resuelta confirmando la



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

Por su parte la Superintendencia Tributaria General si bien considera la condonación de multas hasta el 31/08/03, no consideró que el contribuyente ya canceló el total del incumplimiento a deberes formales, omitiendo aplicar la Disposición Transitoria Tercera Numeral VIII de la Ley N° 2492 que lo transcribe íntegramente.

Señala que al haberse pagado por el incumplimiento al deber formal, esos pagos automáticamente se consolidaron a favor del Fisco, aspecto que demuestra la improcedencia de la acción de repetición, y como se evidencia del contenido de la Resolución de la Superintendencia Tributaria General, no se tomaron en esos pagos en ninguno de sus fundamentos jurídicos.

Asimismo refiere que el propio contribuyente en su recurso de alzada, reconoció que en fecha 31 de marzo de 2004, se acogió al Programa Transitorio bajo la modalidad de Plan de Pagos que fue aceptado mediante R.A. N° 15-11-10-04, siendo la prueba la prueba, los pagos efectuados en fecha 22 de diciembre de 2006, mediante boletas de pagos que cursan en antecedentes, sumando un total de Bs. 7.569.- a favor de la Administración Tributaria y que no fue analizado por la Superintendencia Tributaria General, lo que demuestra la vulneración a la Disposición Transitoria Tercera numeral VIII de la Ley N° 2492.

En base a estos argumentos impetra que se declare probada la demanda y se revoque la Resolución STG-RJ/0025/2008 de 14/01/08 emitida por la Superintendencia Tributaria General y, por lo tanto firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 15-7-001-07.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 38, se corrió traslado y citado la autoridad demandada, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente Tributario General, quien en tiempo hábil por memorial de fs. 53 a 55, responde negativamente la demanda en base a los siguientes fundamentos:

1.- Que conforme a lo dispuesto por el numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 (CTB) y art. 23 del DS 27149, la condonación de las sanciones (multas) por incumplimiento a deberes formales, que hubiesen incurrido al 31 de agosto de 2003, es de aplicación directa y sin necesidad de otro requisito por parte del contribuyente, no teniendo la obligación de efectuar ningún pago, ni realizar ninguna actuación, para acogerse a dicha condonación, debiendo aplicarse de manera automática en beneficio de los contribuyentes; y habiéndose producido las contravenciones por incumplimiento a deberes formales, antes del 31 de agosto de 2003, en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

2.- Que los pagos realizados por el contribuyente SOL PLAST SRL por conceptos de multas que se generaron antes del 31 de agosto de 2003, no constituyen pagos efectuados con motivo de la aplicación del Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional establecido en el numeral VIII de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 (CTB), por otra parte, dicho pago indebido se efectuó en aplicación de los arts. 119 a 121 de la N° 1340 y no en aplicación de la Ley N° 2492, de acuerdo al principio "*tempus comici delicti*", por el cual la norma aplicable a la tipificación de la conducta es la que se halla vigente al momento de realizarse la acción u omisión punible; en consecuencia habiéndose efectuado un pago indebido, corresponde la repetición de pago a favor del contribuyente.

En definitiva solicita que se declare improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0025/2008 de 14 de enero de 2008.

Aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 57, se corrió traslado a la entidad demandante para la réplica, que cursa a fs. 71 a 72, dúplica de fs. 77 a 78, ambos presentados dentro plazo previsto por ley, ratificando los argumentos expuestos en la demanda y la contestación; finalmente a fs. 80 se decretó Autos para Sentencia.

**CONSIDERANDO III:** Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia a lo previsto en los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por el Superintendente Tributario General.

**CONSIDERANDO IV:** Que de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

1).- Revisando lo obrado y los anexos adjuntados al proceso, se colige que la Administración Tributaria (AT) mediante Resolución Sancionatoria N° 15-7-001-07 de 27 de marzo de 2007 (fs. 1 a 2 del 1er. anexo), declaró



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

en la RND N° 10-0044-05 de 09/12/05 y los arts. 121 y siguientes del Código Tributario y 16 del DS 27310.

Que interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente (fs. 18 a 23 del 1er. anexo), el Superintendente Tributario Regional de La Paz, dictó la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 0442/2007 de 14 de septiembre de 2007 (fs. 58 a 62 del 1er. anexo), confirmando la Resolución Administrativa N° 15-7-001-07 de 27 de marzo de 2007 manteniendo firme y subsistente la improcedencia de la solicitud de Devolución de Pagos indebidos planteada por el contribuyente SOL PLAST SRL.

Contra la resolución de alzada, el contribuyente planteó recurso jerárquico (fs. 84 a 88 del 1er. anexo), resuelto por el Superintendente Tributario General por Resolución STG-RJ/0025/2008 de 14 de enero de 2008 (fs. 110 a 120 del mismo anexo), ahora impugnado, que revoca totalmente la resolución de alzada STR/LPZ/RA 0442/2007 de 14 de septiembre de 2007, y dejó sin efecto la R.A. N° 15-7-001-07 de 27 de marzo de 2007.

2).- En el caso de autos, establecidos los antecedentes y, a efecto de pronunciar resolución, se establece que la controversia, -según la demandaradica principalmente en que se omitió aplicar la Disposición Transitoria Tercera numeral VIII del Código Tributario boliviano (Ley N° 2492) que prohíbe la acción de repetición, más aún si el contribuyente canceló la totalidad del incumplimiento a Deberes Formales a través de un Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional, establecido en la Disposición Transitoria Tercera del mismo Código; en consecuencia, se concluye lo siguiente:

2.1.- Previamente a ingresar a considerar el fondo de la problemática, corresponde aclarar y precisar que, conforme a las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, los procedimientos administrativos en trámite a la fecha de la publicación de la citada ley, deben ser resueltos hasta su conclusión, en base a normas y procedimientos establecidos en la Ley N° 1340, mientras que los procedimientos administrativos iniciados a partir de la vigencia plena de la Ley No. 2492, serán sustanciados y resueltos bajo las normas de la nueva ley; en consecuencia el análisis y valoración de antecedentes debe realizarse de acuerdo a la Ley N° 1340, toda vez que el hecho generador o imponible de la obligación tributaria aconteció dentro de los períodos 2002 y 2003.

El art. 119 de la Ley N° 1340, define el incumplimiento a deberes formales como: *“toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

la depuración del actual registro del Servicio de Impuestos Nacionales y la implementación mediante decreto supremo de un nuevo Padrón Nacional de Contribuyentes, se dispone la condonación de sanciones pecuniarias por incumplimiento a deberes formales."; por otra parte el art. 23 del DS N° 27149 de 2 de septiembre de 2003 establece que "con el objeto de depurar el Padrón de Contribuyentes, se condonan las multas por incumplimiento de los deberes formales y los saldos de accesorios emergentes de dichas multas para todos los contribuyentes y/o responsables hasta el 31 de agosto de 2003."; sobre esta misma temática el Reglamento al Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional para la regularización de adeudos tributarios, establecido en el DS N° 27369 de 17 de febrero de 2004 en su art. 28 establece: "Las sanciones por clausuras que se encuentren en proceso, de sujetos pasivos y/o terceros responsables que se hubieran acogido al Programa, quedarán extinguidas siempre que se trate de hechos ocurridos hasta el 31 de Diciembre de 2003, inclusive. En las mismas condiciones se extinguirán las sanciones por cualquier otra infracción o ilícito tributario que se hubieran establecido o que se encuentren en proceso."

De antecedentes, consta que producto de la notificación con las Actas de Infracción N°s 117531, 117528, 117527, 117530 y 117529 que determinaron multas por incumplimiento a deberes formales, el contribuyente en fecha 31/03/04 se sujetó al acogimiento del Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional, establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 y canceló en fecha 22 de diciembre de 2006 la totalidad de la suma adeudada de Bs 7.569.- equivalente a UFV's 6.350.-; posteriormente a ello el contribuyente inició Acción de Repetición a través del Formulario 1000 correspondientes al periodo 09/2002 con número de orden 2930406735 por el pago de Bs. 1.788.-; periodo 09/2002 con número de orden 2930406660 por el pago de 417.-, periodo 10/2002 con número de orden 2930406715 por el pago de Bs. 1.788.-, el periodo 1/2003 con número de orden 2930406692 por el pago de Bs. 1788.- y por último el periodo 4/2003 con número de orden 2930406754 por el pago de Bs. 1788.- solicitando la repetición de la suma total cancelada a consecuencia de la Actas de Infracción precedentemente detalladas; de lo que se llega a evidenciar que los hechos impositivos ocurrieron en los años 2002 y 2003, pero que la sanción fue impuesta el año 2006.

En el caso de análisis, de la interpretación integrada de las normas legales y reglamentarias citadas precedentemente, se concluye que el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional, tenía como finalidad la depuración del registro de Impuestos Nacionales y la consiguiente implementación de un nuevo Padrón Nacional de Contribuyentes, por eso a través del numeral XI de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

cuando dispuso la extinción de las sanciones por cualquier otra infracción o ilícito tributario, que se hubieran establecido o que se encuentren en proceso respecto a hechos ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2003; resultando coherente afirmar que la condonación dispuesta alcanzó a deudas ya existentes y que estaban pendientes de cobro, pues como se tiene anotado, la finalidad de la condonación fue depurar el registro y encaminarse hacia un nuevo padrón, lo cual no hubiera sido posible en caso de mantenerse adeudados con el Fisco.

En el caso de autos, se evidencia que el contribuyente SOL PLAST S.R.L. canceló adeudos tributarios por contravenciones tributarias ocurridos en los periodos 2002 y 2003, cuando éstas contravenciones de manera *ipso facto* ya se encontraban extinguidas y de las cuales no correspondía realizar ningún proceso sancionador, cuando por disposición legal todas las contravenciones por incumplimiento a deberes formales ocurridas antes del 31 de diciembre de 2003 se encontraban extinguidas.

Respecto al argumento de que las Actas de Infracción aludidas, así como la Resolución Sancionatoria fueron emitidas y notificadas cuando ya no se encontraba en vigencia el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional, carece de fundamentos lógicos y legales, toda vez que en materia de ilícitos tributarios prevalece el aforismo "*tempus comici delicti*" donde la norma aplicable a la tipificación de la conducta y su consiguiente sanción, se rige por la norma que se halla vigente a momento de realizarse la acción u omisión punible; en ese sentido se llega a concluir que todos los hechos imposables ocurridos antes del 31 de diciembre de 2003, se encuentran extinguidas, sin considerar si los procesos sancionadores se iniciaron posteriormente, ya que de ser así la mayoría de las contravenciones tributarias no se beneficiarían con la condonación de sus adeudos tributarios, teniendo en cuenta que la Administración Tributaria no ejerce su potestad de control, verificación y fiscalización inmediatamente después de ocurrida la contravención, sino después de un tiempo prolongado de 2 o más años, como ocurrió en el presente caso.

Por último con referencia a la denuncia que no se dio cumplimiento a lo establecido en el numeral VIII de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2492, se llega a la conclusión que la Administración Tributaria no realizó valoración íntegra de esa disposición legal conjuntamente con los antecedentes del caso, ya que si bien dicha norma prohíbe de manera expresa la acción de repetición de los pagos realizados en aplicación de la Ley N° 2492, en el caso de autos se observa que los pagos cancelados por el contribuyente, fueron a consecuencia de un hecho imponible ocurrido durante la vigencia de la Ley N° 1340; por otra parte y conforme se analizó



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 227/2008. Contencioso administrativo. Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LA PAZ) del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

disposición legal, por lo tanto esta prohibición no se aplica a este caso y resulta procedente la acción de repetición.

En definitiva, en el marco de la congruencia en virtud a los argumentos fácticos expresados por la AT, permite concluir que no se observa en la resolución jerárquica, conculcación de normas legales, al establecer que no está justificada la sanción de incumplimiento a deberes formales, porque al efecto realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, cuyo razonamiento es suficiente para desestimar la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 34 a 35, en consecuencia mantiene firme, subsistente y con total validez la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ 0025/2008 de 14 de enero de 2008, emitida por el Superintendente Tributario General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud del art. 141 del DS. N° 29894 de 7 de febrero de 2009.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Regístrese, notifíquese y archívese.

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

  
Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**