



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

410

8-05-16  
11:40

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 483/2015.  
**FECHA:** Sucre, 3 de noviembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 405/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fojas 13 a 14, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0183/2010 de 28 de junio de 2010; la respuesta de fojas 35 a 41 y 47 a 50, réplica de fs. 55 a 56, consiguiente dúplica de fs. 60 a 61 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por su Gerente, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en lo siguiente:

En uso de sus atribuciones emitió la Resolución Administrativa N° 049/2009 de 11 de septiembre de 2009, al haber obtenido la contribuyente Elena Delicia Cirvian Krutzfeldt en forma indebida, certificados de devolución impositiva, procediendo a emitirse el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 003/2009 de 20 de noviembre de 2009, con el que fue notificada, otorgándole 20 días para que formule sus descargos y presente prueba, pero al no haber presentado descargos válidos de conformidad con el art. 165 del Código Tributario boliviano, se pronunció la Resolución Sancionatoria N° 198/2009 de 28 de diciembre de 2009 que la sancionó con el 100% del tributo omitido que ascendía a Bs.63.474, monto indebidamente devuelto en la DUDIE Formulario N° 1137, correspondiente al período fiscal julio 2005, decisión que fue objeto del recurso de alzada, pronunciándose la Resolución ARIT/LPZ/RA N° 0111/20140, que recurrida en recurso jerárquico, mereció la resolución hoy impugnada, vulnerando el art. 128 de la Ley N° 2492.

Alega que la autoridad demandada interpretó erróneamente los arts. 131 y 195 de la Ley N° 2492 al considerar que: "... si bien que si bien queda claro que se tratan de procedimientos separados como expresa la Administración Tributaria, no cabe duda que de la conclusión de uno (procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto) dependerá el otro (procedimiento sancionatorio, según la existencia o inexistencia de tributos indebidamente devueltos)", dejando de lado la aplicación de lo previsto por el art. 128 de la referida Ley, la que no fue considerada al regir de manera exclusiva y especial la restitución de lo indebidamente devuelto, siendo competente

también para procesar el ilícito tributario que se hubiera identificado en la conducta del sujeto pasivo, independientemente que el monto establecido en la Resolución Administrativa sea pagado o impugnado mediante los recursos establecidos por ley, habiéndose insertado sabiamente la frase "sin perjuicio" con la intención de separar el proceso sancionador por la conducta del sujeto pasivo, de la determinación y gestión de la deuda tributaria la cual puede o no ser pagada sin implicar que la responsabilidad por su conducta sea dependiente de esta o que se interponga al recurso dispuesto por ley, manteniendo en suspenso la gestión de la deuda, mas no el proceso sancionador, que es independiente, así como el término y cómputo de la prescripción, su determinación y ejecución, al no estar subordinado al proceso que motivó la detección de la conducta contraventora.

Indica que si bien la autoridad demandada fundamenta su razonamiento en el art. 9 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por previsión de los arts. 410. II y 228 de la Constitución Política del Estado, debe respetarse la supremacía de las Leyes sobre los Decretos Supremos y cualquier otro tipo de resoluciones, por lo que si el art. 128 de la Ley N° 2492 indica que sin perjuicio, la Administración Tributaria puede ejercer las actuaciones necesarias para el ilícito correspondiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria debió aplicarlo plenamente en lugar de una simple Resolución Normativa de Directorio. Por lo expuesto solicita se declare la revocatoria total de la Resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0183/2010 de 28 de junio de 2010, y por consiguiente válida y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 198/2009 de 28 de diciembre de 2009.

**CONSIDERANDO II:** Notificada la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la provisión citatoria emitida por la extinta Corte Suprema (fs. 19 a 30), dentro del plazo previsto por los arts. 146, 345 y 346 del Código de Procedimiento Civil, contesta a la demanda de manera negativa, mediante memorial enviado vía fax (fs. 31 a 41) y posteriormente presentó el original (fs. 47 a 50) argumentando:

Conforme señalan los arts. 131 de la Ley N° 2492 y 195. IV de la Ley N° 3092, la interposición de los recursos de alzada y jerárquico tienen efecto suspensivo, por lo que los actos impugnados mediante dichos recursos, mientras no adquieran la condición de firmes por previsión de los arts. 199 y 108 de la última Ley, no constituyen títulos de ejecución tributaria, habiéndose establecido en los arts. 64 de la Ley N° 2492 y 21 del DS N° 27310 reglamentario de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, el procedimiento para sancionar las contravenciones tributarias, al referir en el art. 19 num. 2) de la misma, que el procedimiento sancionador se inicia con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, vencido el plazo para la impugnación de la Resolución Administrativa, cuando el contribuyente hubiere ejercido este derecho, y una vez adquirido el carácter de firme ya sea mediante la restitución de lo indebidamente devuelto, la ejecución de la garantía sin que el afectado impugne dicho acto, o impugnado este, existiera un fallo firme favorable a la Administración Tributaria, al tratarse de procedimientos separados, porque de la conclusión de uno dependerá el otro, ya que finalizado el trabajo de verificación de la entrega de valores fiscales en concepto de devolución impositiva, se puede establecer la existencia o inexistencia de tributos indebidamente devueltos, mediante



Resolución firme, con lo que se dará inicio al procedimiento sancionatorio, el cual no está subordinado ni depende de otro tal cual prevé el art. 128 de la Ley N° 2492, habiendo con la facultad reglamentaria reconocida a la Administración Tributaria, conforme los arts. 9 de la Ley N° 2166 y 64 de la Ley N° 2492, dictado normas de carácter general para la aplicación de normas tributarias que se constituyen en fuentes de derecho y se aplican junto a las Leyes y Decretos, siempre y cuando no exista contradicción con las normas superiores, tal el caso de la RND 10-0037-07 que se encuentra vigente, gozando de presunción de constitucionalidad.

Añade que el art. 19 num. 2) de la citada Resolución Normativa de Directorio, no limita las facultades de sanción que el art. 128 de la Ley N° 2492 contempla, sino que delimita el momento (oportunidad) en que debe iniciarse el proceso sancionador, garantizando el derecho del sujeto pasivo de impugnar la resolución de devolución indebida de tributos, sobre la que una vez se encuentre firme se iniciará el procedimiento sancionador, evidenciándose que la Administración Tributaria aplicó la sanción por omisión de pago en resolución sancionatoria, desconociendo que con carácter previo debía encontrarse firme la resolución Administrativa, habiéndolo colocado en un estado de indefensión.

Respecto del argumento referido a no haberse aplicado los art. 228 y 410. II de la Constitución Política del Estado, en atención al art. 5 de la Ley N° 2492, en lugar de observar el art. 9 de una "simple" Resolución Normativa de Directorio, señalaron que quien considere lesionados sus derechos con una resolución dealzada, debe interponer el recurso jerárquico exponiendo los fundamentos de hecho y derecho en que apoya su impugnación, señalando los agravios que se invoquen, e indicando con precisión lo que se pide para que la autoridad que debe resolver y dictar resolución la pronuncie de manera positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas; no obstante, este argumento no fue planteado por el demandante en su recurso jerárquico, razón por la que no se lo consideró ni emitió criterio al respecto, no pudiendo de manera extemporánea pretender se analice en la demanda contencioso administrativa, constituyendo este un acto consentido libre y voluntario que no puede ser considerado, por lo que pide se declare improbadamente la demanda, manteniéndose firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0183/2010 de 28 de junio de 2010.

Por memorial cursante de fs. 55 a 56, se reitera en la réplica los fundamentos expuestos en la demanda, al igual que en el memorial de dúplica presentado de fs. 60 a 61, habiéndose pronunciado el 23 de febrero de 2011, el correspondiente decreto de autos para sentencia (fs. 63).

**CONSIDERANDO III:** Que al estar reconocida la competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución del presente proceso, en atención a su naturaleza que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que este Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante; corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, estableciéndose de los actuados procesales lo siguiente:

La controversia se origina en la indebida interpretación y aplicación por la autoridad demandada de los arts. 131 y 165, así como la inobservancia al art. 128, todos de la Ley N° 2492, dentro de un Operativo de Verificación Externa en el que se determinó la restitución de lo indebidamente devuelto, y de manera simultánea el inicio de un sumario contravencional. Efectuada la revisión y compulsas de antecedentes, se llega a concluir lo siguiente:

1. El 19 de diciembre de 2008, se emitió el Informe GDLP/DF/SVE-I/INF-4998/08, ante la Orden de Verificación Externa N° 0007ove0004, método obligatorio, modalidad CEDEIM posterior, boleta de garantía correspondiente a los meses julio y agosto de 2005, en el que se sugirió el cumplimiento del art. 128 de la ley N° 2492, 19 caso 2 inc. c) de la RND 10-0037-07 para la emisión de la Resolución Administrativa y prosecución del trámite (fs. 1 a 8 del Anexo 1).
2. Mediante Resolución Administrativa N° 049 de 11 de septiembre de 2009, la Administración Tributaria resolvió: **Primero**, determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente que asciende a un total de UFV's 60.074 equivalente a Bs.92.127 por concepto del Impuesto al Valor Agregado indebidamente devuelto a través de Certificados de Devolución Impositiva por el período julio 2005; **Segundo**, Instruyó el inicio del proceso sancionador conforme el art. 128 de la ley N° 2492, con la emisión del respectivo Auto Inicial de Sumario contra la contribuyente, por la conducta observada durante la etapa de fiscalización, al existir indicios de haber incurrido en la previsión contenida en los arts. 165 de la ley N° 2492 y 42 del DS N° 27310, como la omisión de pago sancionada con la multa de 100% del monto del tributo omitido expresado en unidades de fomento a la vivienda, y **Tercero**, Intimó a la contribuyente pagar en el término perentorio de 20 días desde su legal notificación con la resolución, depositando el monto señalado, bajo conminatoria de iniciar la ejecución tributaria en caso de incumplimiento y alternativamente de conformidad con el art. 143 del Código Tributario, le otorgó el mismo plazo para interponer los recursos de impugnación que la ley franquea.
3. En cumplimiento de dicha Resolución, por Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 003 de 20 de noviembre de 2009, se resolvió Primero, el inicio de Sumario Contravencional, por existir indicios de haber incurrido en la contravención de omisión de pago, conducta sancionada con el 100% del tributo omitido expresado en UFV's 41.285 equivalentes a Bs.-63.435, por el importe indebidamente devuelto de la Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones DUDIE Formulario N° 1137, correspondiente al periodo julio 2005 (fs. 18 a 21 del Anexo 1), con el que fue notificada la contribuyente el 4 de diciembre de 2009, mediante cédula (fs. 25 del anexo 1).
4. Presentados los descargos por memorial de 14 de diciembre de 2009 (fs. 30 Anexo 1), se emitió la Resolución Sancionatoria N° 198 de 28 de diciembre de 2009, mediante la cual la Administración Tributaria determinó: **Primero**, declarar improcedente la solicitud de la contribuyente de dejar sin efecto el auto inicial de sumario contravencional al amparo de los arts. 228, 8 inc. a) de la Constitución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 405/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Política del Estado y 128 de la Ley N° 2492; **Segundo**, sancionar a la contribuyente por incurrir en la contravención de omisión de pago, conducta sancionada con el 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda a la fecha de vencimiento del impuesto, cuyo monto es de UFV'Os 41.285 equivalente a Bs.-63.474 por el importe indebidamente devuelto de la DUDIE Formulario N° 1137, julio 2005, en aplicación del art. 165 de la Ley N° 2492; y **Tercero**, comunicó a la contribuyente que a partir de la fecha de notificación tenía el deber de cancelar la sanción equivalente a UFV's 41.285 en "bolivianos", de acuerdo a cotización de la UFV y presentar al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva fotocopia legible de la respectiva boleta de pago hasta el día siguiente hábil de realizado el mismo, y alternativamente la apertura de los plazos para interponer los recursos que la ley le franquea en el plazo de 15 días, de acuerdo con el num. 2 del art. 174 de la ley N° 1340 o 20 días conforme el art. 143 de la Ley N° 2492, computables desde su legal notificación (fs. 32 a 35 anexo 1).

5. Contra dicha resolución, por memorial de fs. 6 del Anexo 2, se interpuso recurso de alzada, pidiendo revocar totalmente el acto impugnado, dejándolo sin efecto, al originarse en un acto de la Administración Tributaria que carece de firmeza, y por tanto se encuentra suspendido en sus efectos, pronunciándose la Resolución ARIT-LPZ/RA 0111/2010 de 31 de marzo de 2010, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 003 de 20 de noviembre de 2009 (fs. 34 a 36 Anexo 2).

6. Por memorial de 16 de abril de 2010, la institución hoy demandante formuló recurso jerárquico (fs. 40 a 41 vta. Anexo 2), emitiéndose la Resolución impugnada AGIT-RJ 0183/2010 de 28 de junio de 2010, confirmando la resolución de alzada cuestionada (fs. 70 a 78 anexo 2).

Con carácter previo a resolver el caso en examen, resulta necesario dejar establecido conforme la SC 0107/2003 de 10 de noviembre que: *“Acto administrativo es la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas. El pronunciamiento declarativo de diverso contenido puede ser de decisión, de conocimiento o de opinión. Los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo son: 1) La **estabilidad**, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y de las instituciones administrativas; 2) La **impugnabilidad**, pues el administrado puede reclamar y demandar se modifique o deje sin efecto un acto que considera lesivo a sus derechos e intereses; 3) La **legitimidad**, que es la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente; 4) La **ejecutividad**, constituye una cualidad inseparable de los actos administrativos y consiste en que deben ser ejecutados de inmediato; 5) La **ejecutoriedad**, es la facultad que tiene la Administración de ejecutar sus propios actos sin intervención del órgano judicial; 6) La **ejecución**, que es el acto material por el que la Administración ejecuta sus propias decisiones. De otro lado, la reforma o modificación de un acto administrativo consiste en la eliminación o ampliación de una parte de su contenido, por razones de*

legitimidad, de mérito, oportunidad o conveniencia, es decir, cuando es parcialmente contrario a la ley, o inoportuno o inconveniente a los intereses generales de la sociedad'.

En resumen, el acto administrativo es una manifestación o declaración de voluntad, emitida por una autoridad administrativa en forma ejecutoria, es de naturaleza reglada o discrecional y tiene la finalidad de producir un efecto de derecho, ya sea crear, reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva frente a los administrados. Goza de obligatoriedad, exigibilidad, presunción de legitimidad y ejecutabilidad; **es impugnabile en sede administrativa y sujeta a control jurisdiccional posterior cuando se trata de actos administrativos definitivos, lo que no implica que aquellos actos administrativos no definitivos no puedan ser cuestionados**; sin embargo, en este último caso, se lo hará en ejercicio del derecho de petición consagrado en el art. 24 de la CPE, y solamente de manera preventiva”.

Dicha Sentencia refiriéndose a los principios que rigen la actividad administrativa, estableció algunos de los principios básicos que rigen la actividad administrativa como son: “III.1.1. El principio de legalidad en el ámbito administrativo, implica el sometimiento de la Administración al derecho, para garantizar la situación jurídica de los particulares frente a la actividad administrativa; en consecuencia, las autoridades administrativas deben actuar en sujeción a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que les están atribuidas y de acuerdo a los fines que les fueron conferidos. Este principio está reconocido en el art. 4 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) que señala: 'La Administración Pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso'; esto implica, además, que los actos de la Administración pueden ser objeto de control judicial (vía contenciosa administrativa), como lo reconoce el art. 4 inc. i) de la LPA, al establecer que: 'El Poder Judicial, controla la actividad de la Administración Pública conforme a la Constitución Política del Estado y las normas legales aplicables.

Otro signo del principio de sometimiento de la administración al derecho está referido a que la administración no puede sustraerse del procedimiento preestablecido, sino que debe sujetar su actuación y el de las partes en su caso, a lo previsto en la norma que regula el caso en cuestión. Conforme a esto, la Ley de Procedimiento Administrativo en su art. 2 establece que: 'I. La Administración Pública ajustará todas sus actuaciones a las disposiciones de la presente Ley'.

III.1.2. Principio de la jerarquía de los actos administrativos. Se deriva del principio de legalidad, y prescribe que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra norma de grado superior, principio que está recogido en el art. 4 inc h) de la LPA, cuando establece que: 'La actividad y actuación administrativa y, particularmente las facultades reglamentarias atribuidas por esta Ley, observarán la jerarquía normativa establecida por la Constitución Política del Estado y las leyes'.

III.1.3. Principio de los límites a la discrecionalidad. La discrecionalidad se da cuando el ordenamiento jurídico le otorga al funcionario un abanico de



posibilidades, pudiendo optar por la que estime más adecuada. En los casos de ejercicio de poderes discrecionales, es la ley la que permite a la administración apreciar la oportunidad o conveniencia del acto según los intereses públicos, sin predeterminedar la actuación precisa. De ahí que **la potestad discrecional es más una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, según los intereses públicos**, sin predeterminedar cuál es la situación del hecho. Esta discrecionalidad se diferencia de la potestad reglada, en la que la Ley de manera imperativa establece la actuación que debe desplegar el agente.

Esta discrecionalidad tiene límites, pues siempre debe haber una adecuación a los fines de la norma y el acto debe ser proporcional a los hechos o causa que los originó, conformándose así, los principios de racionalidad, razonabilidad, justicia, equidad, igualdad, proporcionalidad y finalidad. La Ley del Procedimiento Administrativo, en el art. 4. inc. p), establece en forma expresa el principio de proporcionalidad, que señala que: 'La Administración Pública actuará con sometimiento a los fines establecidos en la presente Ley y utilizará los medios adecuados para su cumplimiento'.  
III.1.4. Principio de buena fe. Junto al principio de legalidad, singular importancia tiene el principio de buena fe, reconocido en el art. 4 inc. e) de la LPA, que establece que: 'en la relación de los particulares con la Administración Pública se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo'. Este principio ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en la SC 0095/2001 de 21 de diciembre, señalando que: '...es la confianza expresada a los actos y decisiones del Estado y el servidor público, así como a las actuaciones del particular en las relaciones con las autoridades públicas. De manera que aplicado este principio a las relaciones entre las autoridades públicas y los particulares, exige que la actividad pública se realice en un clima de mutua confianza que permita a éstos mantener una razonable certidumbre en torno a lo que hacen, según elementos de juicio obtenidos a partir de decisiones y precedentes emanados de la propia administración, asimismo certeza respecto a las decisiones o resoluciones obtenidas de las autoridades públicas'.

III.1.5. Principio de presunción de legitimidad. Según este principio, las actuaciones de la Administración Pública se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario [art. 4 inc. g) de la LPA]. La presunción de legitimidad del acto administrativo, como la ha establecido la Sentencia antes aludida '...se funda en la razonable suposición de que el acto responde y se ajusta a las normas previstas en el ordenamiento jurídico vigente a tiempo de ser asumido el acto o dictada la resolución, es decir, cuenta con todos los elementos necesarios para producir efectos jurídicos, por lo que **el acto administrativo es legítimo con relación a la Ley y válido con relación a las consecuencias que pueda producir**. La doctrina enseña que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos, que se manifiesta en el procedimiento que se debe seguir para la formación del acto administrativo, que debe observar las reglas del debido proceso, que comprende el derecho del particular de ser oído y en consecuencia exponer la razón de sus pretensiones y su defensa' (...)"

Así, conforme los arts. 131 de la Ley N° 2492 y 195. IV de la Ley N° 3092, contra los actos de la Administración Tributaria de alcance, procede el recurso de alzada en la forma y plazo establecidos, y contra la resolución que resuelve el recurso de alzada sólo cabe el recurso jerárquico; no obstante, **la interposición del Recurso de Alzada así como del Jerárquico tienen efecto suspensivo**; vale decir, que se suspende los efectos y ejecución de la resolución o sentencia impugnada, hasta tanto el tribunal superior emita un pronunciamiento sobre los puntos cuestionados de la resolución que originó la presentación del recurso en cuestión. En ese sentido, dichas disposiciones permiten afirmar que si bien dentro de la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0004, modalidad CEDEIM posterior, mediante la Resolución Administrativa N° 049 de 11 de septiembre de 2009, se determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por concepto del IVA indebidamente devuelto a través de Certificados de Devolución Impositiva por el período julio 2005, intimando a la contribuyente a pagar en el término perentorio de 20 días desde su legal notificación con la resolución y depositando el monto señalado, bajo conminatoria de iniciar la ejecución tributaria en caso de incumplimiento **y alternativamente** de conformidad con el art. 143 del Código Tributario, otorgándole el mismo plazo, interponer los recursos de impugnación que la ley franquea, además de instruir el inicio del proceso sancionador conforme el art. 128 de la Ley N° 2492, amparados en dicha previsión, que señala: ***“(Restitución de lo Indebidamente Devuelto). Cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente”***; resulta contradictorio e ilegal pretender realizar una interpretación forzada de cómo debe entenderse la frase “sin perjuicio”, al otorgar la misma una facultad a la Administración Tributaria para iniciar el sumario contravencional ante la omisión de pago en que incurrió, pero siempre y cuando agotados los recursos y en resguardo del derecho a la doble instancia, prevista también en materia administrativa, exista una resolución firme que posea la característica de encontrarse ejecutoriada, porque mientras dichos recursos no sean agotados o la contribuyente no haga uso de ellos en los plazos previstos, la decisión asumida de realizar el pago o no, puede ser incumplida o cobrada, ya que de lo contrario no solo se lesionaría los principios señalados de legalidad, límite a la discrecionalidad y buena fe, desarrollados anteriormente, sino los derechos reconocidos a los administrados, como el ya señalado derecho a la impugnación.

Por consiguiente y tal cual señala el demandante, si bien el proceso sancionador no está subordinado ni es dependiente del proceso que motivo la detección de una conducta contraventora, resulta ser una consecuencia o un efecto de la resolución emitida, que ya sea impugnada o no, adquiere la calidad de cosa juzgada formal, porque hasta mientras no sean agotados



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

los recursos de alzada y jerárquico, o la contribuyente no haga uso de ellos en los plazos previstos, la decisión asumida de realizar el pago o acudir a ellos, no puede ser exigida sea cumplida o cobrada, y menos aun paralelamente iniciarse un proceso contravencional a la supuesta conducta transgresora de un contribuyente, misma que goza de **presunción conforme** el art. 69 de la Ley N° 2492, al **suponerse que cumplió sus obligaciones tributarias cuando observó sus obligaciones materiales y formales**, hasta que la Administración Tributaria pruebe lo contrario en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, conforme a procedimientos establecidos en el Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias; vale decir en el caso en examen, ante la duda generada de si hubo omisión de pago, mientras no exista una resolución con carácter firme que determine que evidentemente el sujeto pasivo debe restituir lo indebidamente devuelto en los CEDEIM's, su conducta no puede ser objeto de un sumario contravencional, el que a todas luces surgirá cuando en el momento de que la Administración Tributaria ejecute la decisión final asumida. A ese efecto y con la facultad reglamentaria otorgada a la Administración Tributaria, se pronunció la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, que en su art. 19 num. 2) reglamentó el procedimiento sancionatorio relacionado con la devolución indebida de impuestos, al indicar:

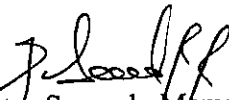
Sobre el argumento referido a la inobservancia de los art. 228 y 410. II de la Constitución Política del Estado en relación con el art. 5 de la Ley N° 2492, habiéndose aplicado una Resolución Normativa de Directorio, pronunciada en ejercicio de la potestad reglamentaria otorgada, corresponde indicar, tal cual se señala en la resolución del recurso jerárquico, que al tratarse de un fundamento que no fue objeto de cuestionamiento en la vía administrativa, tampoco puede ser objeto de análisis y discusión dentro de la presente vía judicial.

Por todo lo referido anteriormente, este Tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

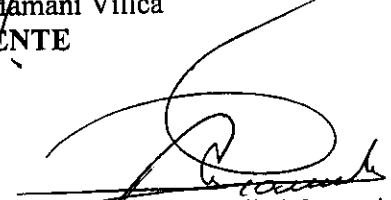
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda cursante de fojas 13 a 14, firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0183/2010 de 28 de junio de 2010.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**


  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**


  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

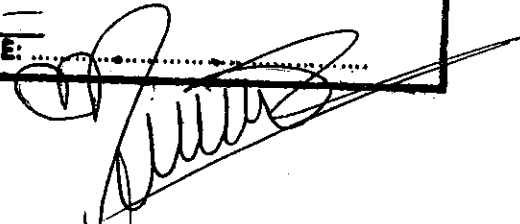
  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Lerdoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: ..2015.....	
SENTENCIA N° ..483..	FECHA 3 de noviembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ..1/2015.....	
Conforme =	
VOTO DISIDENTE: .....	



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