



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

3-06-16  
18:10

**SENTENCIA:** 502/2015  
**FECHA:** Sucre, 3 de noviembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 428/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

---

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

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 16 a 18, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0210/2010 de 29 de junio (fojas 3 a 13), la contestación de fojas 41 a 44, el memorial de réplica de fojas 49 a 50, la dúplica de fojas 58 a 59, los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que, Cristina Elisa Ortiz Herrera, se apersonó por memorial de fojas 16 a 18, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0316-10 de 27 de septiembre (fojas 14), manifestando que la Administración Tributaria fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0210/2010 de 29 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, derivada del recurso de alzada interpuesto a instancia de Tenerías Cardona SRL., contra la Resolución Sancionatoria N° 0205/2009 de 28 de diciembre, en la que según sostiene, la autoridad demandada, al anular la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0131/2010, denota una apreciación equivocada que va en contra de los intereses del Estado; aclaró que en consecuencia, anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre, con el argumento que con carácter previo debe ser pagada la deuda tributaria mediante facilidades de pago y que el procedimiento sancionador debería iniciarse recién a la conclusión del plan de pagos a que se hizo referencia, por lo que impugnó la resolución de recurso jerárquico citada, en base a los argumentos que a continuación en síntesis se describen:

Como antecedentes del proceso, señaló que la Administración Tributaria procedió a la emisión de la Resolución Administrativa N° 36/2009 de 28 de agosto, al verificarse que el contribuyente obtuvo Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM) indebidamente, procediéndose a la dictación del Auto de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre, sin que el sujeto pasivo hubiera presentado descargos pese a su legal notificación el 4 de diciembre de 2009 otorgándosele 20 días corridos al efecto.

Agregó que en virtud de lo señalado, en observancia del artículo 165 del Código Tributario, se dispuso la emisión de la Resolución Sancionatoria N°

0205/2009 de 28 de diciembre, notificada personalmente el 29 de diciembre de 2009, sancionando al contribuyente con el 100% del tributo omitido cuyo monto asciende a Bs.81.748, por haber incurrido en la contravención de omisión de pago; acto administrativo que fue confirmado en recurso de alzada mediante la Resolución ARIT/LPZ/RA N° 0131/2010 y posteriormente anulado en recurso jerárquico, mediante Resolución AGIT-RJ0210/2010 de 28 de junio, vulnerando en concepto de la demandante, el artículo 128 de la Ley N° 2492.

Como fundamentos de derecho, hizo referencia a la validez del procedimiento sancionatorio y a la suspensión del procedimiento sancionador por las facilidades de pago, en los siguientes términos:

1.- Respecto de la validez del procedimiento sancionatorio, la demandante citó parte de los numerales v y xviii de la resolución impugnada, por lo que según sostiene, la Autoridad Jerárquica inicialmente reconoció que el procedimiento sancionatorio y la existencia de una solicitud de facilidades de pago, son dos procedimientos distintos, pero a continuación dejó de lado la aplicación de lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley N° 2492, sobre restitución de lo indebidamente devuelto; precisó en relación con la norma citada, que se debe tomar en cuenta que la *"...frase 'sin perjuicio' claramente señala la intención de separar el proceso sancionador por la conducta del sujeto pasivo, de la determinación y gestión de la deuda tributaria..."*.

Continuó indicando que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley N° 2492, el proceso sancionador no está subordinado ni es dependiente de la solicitud de facilidades de pago establecida en la Resolución Administrativa N° 036/2009, por lo cual no libera al contribuyente de la sanción correctamente establecida por la Resolución Sancionatoria N° 0205/2009. Adicionalmente expresó que esta última, fue emitida el 29 de diciembre de 2009 y la Resolución Administrativa N° 100, por la que se aceptó la solicitud de facilidades de pago, data de 24 de febrero de 2010, es decir, que es posterior a la fecha de imposición de la sanción, por lo que no puede estar condicionada a una resolución administrativa inexistente a momento de establecerse la sanción.

2.- En cuanto a la suspensión del procedimiento sancionador por las facilidades de pago, la demandante manifestó que la Autoridad Jerárquica fundó su argumento en el artículo 18 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09 de 2 de abril de 2009, interpretando que previamente debía pagarse la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa N° 036/2009 para darse inicio al procedimiento sancionador.

Agregó que sin embargo, la resolución administrativa debería haber tenido consignada una sanción de acuerdo con lo dispuesto para el caso 2) del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, lo que no fue considerado por la autoridad impugnada y en consecuencia, fue correcto que la Administración Tributaria siga el procedimiento sancionador, concluyendo el mismo con la Resolución Sancionatoria N° 0205/2009.



Concluyó el memorial de demanda expresando que en virtud de lo establecido por el artículo 2 de la Ley N° 3092, del artículo 70 de la Ley N° 2341, de los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil y de la Sentencia Constitucional N° 90/2006, se pronuncie sentencia dentro del presente proceso, declarando la revocatoria total de la Resolución AGIT-RJ 0210/2010 de 29 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y por consiguiente declare válida y subsistente la Resolución Administrativa N° 0205/2009 de 28 de diciembre.

**CONSIDERANDO II:** Que por providencia de fojas 21 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 la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

Cumplida la diligencia señalada el 20 de enero de 2011 como consta por el formulario de fojas 32, previa representación y decreto de fojas 31 y 31, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 33 y recibida según cargo de fojas 35, disponiéndose su arrimo al expediente. Providenciando el memorial de contestación a la demanda de fojas 41 a 44, se tuvo apersonado a Juan Carlos Maita Michel en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Administrativa AGIT/0045/2010 de 15 de septiembre, documento que cursa de fojas 38 a 39 en relación con las literales de fojas 36 a 37; 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:

Manifestó que la Administración Tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09 de 2 de abril de 2009, que además de reglamentar el tratamiento de las solicitudes de facilidades de pago, regula el procedimiento sancionador derivado del cumplimiento o incumplimiento de las facilidades de pago. Preciso del mismo modo, lo previsto en el caso 2), así como en los incisos b) y c) del caso 3 del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09.

En cuanto a la oportunidad de inicio del procedimiento sancionatorio, citó el numeral 2 del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, para concluir manifestando que cuando existe un plan de facilidades de pago aceptado por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa, el procedimiento sancionatorio queda suspendido hasta su conclusión o hasta su incumplimiento, lo que ocurra primero, pudiendo el sujeto pasivo

acogerse a lo dispuesto por el artículo 156 de la Ley N° 2492, dependiendo del momento de pago de la deuda.

Expresó asimismo que de acuerdo con el párrafo I del artículo 8 de la norma citada, se debe aguardar el cumplimiento o incumplimiento de las facilidades de pago, pues la misma señala que cuando se trata de deudas determinadas por la Administración Tributaria, en caso de incumplimiento de las facilidades de pago, se procederá al cobro del cien por ciento de la sanción prevista para la omisión de pago, cuando corresponda, por lo que en el caso de Tenerías Cardona SRL. (TECA SRL.), empresa a la que se le aceptó un plan de pagos a través de la Resolución Administrativa N° 100 de 24 de febrero de 2010, no correspondía el inicio del procedimiento sancionatorio hasta conocer el resultado final de cumplimiento o incumplimiento del plan de pagos.

Posteriormente manifestó que el sujeto pasivo el 10 de noviembre de 2009, presentó al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) un memorial mediante el cual solicitó acogerse a un plan de pagos, por la deuda determinada en la Resolución Administrativa N° 36/2009 de 31 de agosto. Prosiguió indicando que también debe tenerse presente que Miguel Cardona Álvarez, en representación de Tenerías Cardona SRL. (TECA SRL.), el 18 de y 22 de diciembre de 2009, dentro del término de 20 días para presentar descargos, hizo conocer su predisposición de cancelar el adeudo y solicitó un plan de pagos, por lo que quedaría sin efecto el Auto Inicial de Sumario N° 019/2009 de 20 de noviembre, solicitando sea anulado y que el 4 de enero de 2010 efectuaría el pago inicial y presentaría las garantías exigidas, lo que demuestra que la Administración Tributaria tenía pleno conocimiento de la solicitud de plan de pagos.

Reiteró luego que siendo que TECA SRL., está pagando mediante facilidades de pago, correspondía a la Administración Tributaria esperar la conclusión de dicho plan de pagos o su incumplimiento, para iniciar el procedimiento sancionatorio en aplicación del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09.

Aclaró por otra parte, que la solicitud de facilidades de pago se produjo antes de la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009, de conformidad con lo previsto en el artículo 36 de la Ley N° 2341, aplicable por disposición del artículo 201 de la Ley N° 3092, en concordancia con la previsión del artículo 115 de la Constitución Política del Estado, por lo que corresponde a la instancia jerárquica anular obrados con reposición, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre, a efecto que la Administración Tributaria, en cumplimiento del inciso 9) del artículo 66 y del artículo 128 de la Ley N° 2492, así como del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, inicie en su oportunidad el procedimiento sancionatorio correspondiente, en función del cumplimiento o incumplimiento de las facilidades de pago otorgadas al sujeto pasivo.

Expresó posteriormente, que en virtud de los fundamentos señalados, la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) carece de sustento jurídico-tributario, sin que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

exista agravio ni lesión de derechos que se hubieren causado con la resolución de recurso jerárquico que erróneamente impugnó.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0210/2010 de 29 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Continuando el trámite del proceso, mediante memorial de fojas 49 a 50, se apersonó Raúl Vicente Miranda Chávez en representación de la demandante, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0437-10 de 31 de diciembre de 2010 (fojas 48), presentando réplica, memorial en el que reiteró el contenido de los términos expresados en la demanda; providenciado el mismo a fojas 52, se dispuso su traslado para la dúplica, que fue presentada por Juan Carlos Maita Michel en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), mediante memorial de fojas 58 a 59; a través de dicho memorial, reiteró lo expresado en el memorial de contestación a la demanda y fue providenciado a fojas 61, por lo que teniéndose por presentada la dúplica y tomando en cuenta el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

**CONSIDERANDO III:** 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 31 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 características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el 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.

**CONSIDERANDO IV:** Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con lo siguiente: Determinar si para la aplicación del procedimiento sancionatorio debió aguardarse la conclusión o el incumplimiento en su caso, del plan de pagos solicitado por el sujeto pasivo y autorizado mediante Resolución Administrativa N° 100 de 24 de febrero de 2010.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 36/2009 de 31 de agosto de 2009, derivada de la Orden de Verificación Externa N° 0008OVE0279, modalidad verificación posterior CEDEIM, de 31 de agosto de 2009 (fojas 8 a 12, anexo 1), notificada al sujeto pasivo el 21 de octubre de 2009, como consta a fojas 13 del anexo 1.

Posteriormente, se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre (fojas 16 a 19, anexo 1), notificado al sujeto pasivo el 3 de diciembre de 2009 como consta a fojas 20 del anexo 1, por existir indicios de haber incurrido en la contravención de omisión de pago. A continuación, el 28 de diciembre de 2009, se pronunció la Resolución Sancionatoria N° 0205/2009 (fojas 23 a 26, anexo 1), sancionando al contribuyente, Tenerías Cardona S.R.L., por haber incurrido en la contravención de omisión de pago, conducta sancionada con el 100% del tributo omitido, derivado de la devolución indebida de impuestos por exportaciones, de acuerdo con las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE), Form. 1137 con números de orden 2031302688 y 2031484476, correspondientes a los períodos fiscales octubre de 2006 y enero de 2007, notificada al sujeto pasivo el 29 de diciembre de 2009 como consta a fojas 30 del anexo 1.

Recurrida en alzada la Resolución Sancionatoria N° 0205 de 28 de diciembre de 2009 por el contribuyente, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0131/2010 de 14 de abril (fojas 54 a 57, anexo 2), por la que se confirmó la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la sanción por omisión de pago por obtención indebida de valores por los períodos fiscales de octubre 2006 y enero 2007, modificando el monto de la multa de UFV 53.170 a UFV 21.268 en aplicación del numeral 2 del artículo 156 de la Ley N° 2492, dejando establecido que dicha reducción se halla condicionada al cumplimiento de las facilidades de pago otorgadas mediante Resolución N° 100 y que en caso de incumplimiento se aplicará el 100% de la sanción.

Deducidos recursos jerárquicos por ambas partes, impugnando la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0210/2010 de 29 de junio, que determinó anular la de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre, a efecto que la Administración Tributaria, de acuerdo con las facultades reconocidas en el inciso 9) del artículo 66 y en el artículo 128 de la Ley N° 2492, además del artículo 18 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09, inicie el procedimiento



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

sancionatorio en su oportunidad, en función del cumplimiento o incumplimiento de las facilidades de pago otorgadas al contribuyente.

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

1.- Respecto de la cita de los numerales v y xviii de la resolución impugnada, a través de los cuales según sostiene la demandante, la autoridad jerárquica inicialmente reconoció que el procedimiento sancionatorio y la existencia de una solicitud de facilidades de pago son dos procedimientos distintos, pero a continuación dejó de lado la aplicación de lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley N° 2492, sobre restitución de lo indebidamente devuelto, sin tomar en cuenta que la frase **sin perjuicio** claramente señala la intención de separar el proceso sancionador por la conducta del sujeto pasivo, de la determinación y gestión de la deuda tributaria, ya que el predicho artículo 128 del Código Tributario establece que si la devolución autorizada fue indebida, se originó en documentos falsos, o que reflejan hechos inexistentes, se emitirá una resolución administrativa, consignando el monto de lo indebidamente devuelto, que deberá ser pagado por el sujeto pasivo en el término de veinte días, o interponga los recursos previsto en la ley, sin perjuicio que la Administración Tributaria siga las acciones necesarias para el procedimiento por el ilícito correspondiente, cabe revelar:

En cuanto a lo expresado en el numeral v de la fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada, la misma indica: *"...queda claro que la Administración Tributaria tiene amplias facultades para aplicar sanciones, en un procedimiento sancionatorio separado, que en el caso presente, emerge del procedimiento de la restitución de lo indebidamente devuelto; sin embargo, debe considerar el momento de inicio de dicho procedimiento sancionatorio, teniendo en cuenta la existencia de una solicitud de facilidades de pago, aceptada por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa."*

Por su parte, a continuación, el numeral xviii de la misma, refiere: *"... en virtud de que la Administración Tributaria tuvo pleno conocimiento de la solicitud de pago de la deuda tributaria a través de un plan de pago, la misma debió esperar que el trámite de facilidades de pago concluya (...) la intención de pagar la deuda a través de facilidades de pago, ya fue manifestada expresamente por el sujeto pasivo ante la Administración Tributaria, mucho antes, tal como lo reconoce el propio sujeto activo, cuando se refiere, tanto en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009, como en la Resolución Sancionatoria N° 0205, a la nota presentada por el contribuyente el 19 de mayo de 2009 (fs. 17 y 24 de antecedentes administrativos); por lo que se confirma que no es cierto que la Administración Tributaria actuó en desconocimiento total de las solicitudes de facilidades de pago."*

De acuerdo con lo relacionado precedentemente, no se encuentra que sea evidente la contradicción acusada, pues evidentemente la aplicación de un plan de facilidades de pago, constituye un procedimiento distinto y separado del que corresponde a la aplicación de un procedimiento sancionatorio, ya que la ejecución de este último dependerá del

cumplimiento o incumplimiento del plan de pagos, debiéndose considerar, como señaló la Autoridad Jerárquica, el momento u oportunidad que corresponda a la aplicación de cada uno de ellos, teniendo además el sujeto pasivo, la posibilidad de interponer los recursos previstos por ley. Cuando la norma establece, en el supuesto que se hubiera producido la devolución indebida, que la Administración Tributaria seguirá las acciones que correspondan por el ilícito, **sin perjuicio**, ello no significa que los procedimientos deban desarrollarse paralelamente. El significado legal del término sin perjuicio, es que los efectos que se produzcan como resultado de la aplicación de un procedimiento, ocurrirán "sin daño" o "sin pérdida" de lo que legalmente corresponda como consecuencia de un hecho. En la especie, la aplicación de un procedimiento sancionatorio, independientemente del cumplimiento de la obligación de pago de lo indebidamente devuelto por impuestos a las exportaciones, sin que ello signifique que el contribuyente quede liberado de la aplicación de la sanción, en cuanto corresponda.

En el caso de autos, la empresa Tenerías Cardona S.R.L., mediante memorial de 9 de noviembre de 2009 (fojas 15 de antecedentes administrativos), presentó ante la Administración Tributaria, solicitud de pago de los montos determinados, mediante un plan de pagos, de acuerdo a ley; la referida solicitud fue aceptada por la Administración Tributaria, mediante la emisión de la Resolución Administrativa N° 100 de 24 de febrero de 2010 (fojas 33 a 35 de antecedentes administrativos).

Sin embargo de lo anterior, el 4 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de Tenerías Cardona S.R.L., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 de 20 de noviembre, para posteriormente, emitir la Resolución Sancionatoria N° 205 de 28 de diciembre de 2009 (fojas 1 a 4 de antecedentes administrativos), calificando la conducta de contribuyente, como contravención por omisión de pago. Es decir, que efectivamente la solicitud de aprobación de facilidades de pago por el contribuyente -9 de noviembre de 2009- fue anterior a la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional -20 de noviembre de 2009- por lo que ciertamente, la Administración Tributaria tuvo conocimiento del pedido de aprobación de plan de pagos con anterioridad a la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 205 de 28 de diciembre de 2009.

En relación con lo anterior, corresponde tener presente lo dispuesto por el artículo 18 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09 de 2 de abril de 2009, en concordancia con la imposición de sanciones por incumplimiento de facilidades de pago, que en el presente caso corresponde la aplicación del caso 2, pues se trata de facilidades de pago por deudas determinadas por la Administración Tributaria, las que podrán ser solicitadas antes de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria.

Continuando con el análisis, la literal b. del caso 3 de la RND N° 10-0004-09, textualmente indica: *"En caso de cumplimiento, remitida la información al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva, se dará inicio al procedimiento sancionador si correspondiere y/o emitirá el Auto de Conclusión."*





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 428/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Finalmente, la previsión de la literal c. del caso 3 de la norma citada, establece: *"En caso de incumplimiento, (...) se procederá a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria por los saldos impagos de la deuda, por medio de la ejecución automática de las garantías constituidas y/o la adopción de las medidas coactivas establecidas en el Artículo 110 del Código Tributario para la deuda no garantizada en la forma establecida en la Disposición Final Tercera de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, considerándose como pagos a cuenta los pagos de las cuotas realizados hasta ese momento y se dará inicio al procedimiento sancionador si correspondiere, por el importe total consignado en la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago."*

Adicionalmente, el numeral 2 del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, sobre la iniciación del procedimiento sancionatorio, determina: *"Siempre y cuando el contribuyente o tercero responsable no hubiere pagado la sanción y/o solicitado una facilidad de pago por la misma, el procedimiento sancionador se iniciará una vez se informe el cumplimiento de las facilidades de pago (...), Resoluciones Administrativas firmes que exijan la restitución de lo indebidamente devuelto, considerando que la sanción contemplada podrá disminuir en función a la oportunidad de pago de la deuda principal prevista en el parágrafo I del Artículo 13 de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007"*.

En virtud de la relación precedente, se establece que la normativa tributaria prevé que cuando existe un plan de facilidades de pago, aceptado por la Administración Tributaria, que en el caso presente dicha aceptación se produjo a través de la Resolución Administrativa N° 100 de 24 de febrero de 2010, el procedimiento sancionatorio debe quedar suspendido hasta la finalización del período correspondiente al plan de pagos, o hasta el momento en que se produjera el incumplimiento del mismo, si esto ocurriera con anterioridad, tomando en cuenta que además, el sujeto pasivo podrá acogerse a la previsión del artículo 156 de la Ley N° 2492, en relación con la reducción de sanciones.

En concordancia con lo anterior, el parágrafo I del artículo 8 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09 señala que tratándose de deudas determinadas por la Administración Tributaria, como es en el caso presente, en caso de incumplimiento del plan de facilidades de pago autorizado, *"...se procederá al cobro del cien por ciento (100%) de la sanción establecida para la omisión de pago, cuando corresponda"*.

Ahora bien, tomando en cuenta que la Administración Tributaria argumentó que la Resolución Sancionatoria N° 205/2009 fue pronunciada el 29 de diciembre de 2009 y que la Resolución Administrativa por la que se aceptó el plan de pagos solicitado data de 24 de febrero de 2010, es decir, que la sanción hubiera sido impuesta con anterioridad a la existencia del plan de pagos, no se debe perder de vista que el memorial de solicitud de aprobación de plan de pagos presentado por el sujeto pasivo, es de 10 de noviembre de 2009 (fojas 15, anexo 2), en relación con la deuda determinada a través de la Resolución Administrativa N° 036/2009

de 31 de agosto (fojas 8 a 12, anexo 1), notificada a TECA S.R.L. el 21 de octubre de 2009 (fojas 13, anexo 1).

Por otra parte, el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 0019/2009 (fojas 16 a 19, anexo 1), fue pronunciado el 20 de noviembre, concediendo al sujeto pasivo, el plazo de 20 días a efecto de presentar sus descargos, derivado de lo cual, el representante legal de TECA S.R.L., presentó los memoriales de fojas 20 y de 21 a 23 (anexo 2), representando el Auto Inicial de Sumario Contravencional y presentando recurso de alzada en contra de la Resolución Sancionatoria N° 205/2009, dejando constancia que puso en conocimiento de la Administración Tributaria su predisposición a cancelar el adeudo determinado, cuya identificación de trámite en la Administración Tributaria quedó determinado como NUIT N° 6906 y LFP 11/153, protestando que el 4 de enero de 2010 efectuaría el pago inicial, además de presentar las garantías exigidas, lo que efectivamente sucedió en la fecha indicada, como se verifica de las literales de fojas 16 a 19 del anexo 2.

Por lo precedentemente descrito, en cumplimiento de la propia norma administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales, como se trata de la RND N° 10-0004-09, en observancia del derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica, regulados por el artículo 115 de la Constitución Política del Estado; y en aplicación de los principios de sometimiento pleno a la ley, buena fe y verdad material, previstos en los incisos c) d) y e) del artículo 4 de la Ley N° 2341, al no haber sido rechazada la solicitud de aprobación de plan de pagos presentada por el contribuyente y recibido el depósito correspondiente a la cuota inicial, como la boleta de garantía que afianzó el plan de pagos solicitado, la Administración Tributaria debió dejar en suspenso la consideración de aplicación del procedimiento sancionatorio, hasta la finalización del período correspondiente al plan de pagos, o hasta su incumplimiento, si fuera el caso.

**2.-** En cuanto a lo alegado por el demandante sobre el hecho que la Autoridad Jerárquica fundó su argumento en el artículo 18 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-09 de 2 de abril de 2009, interpretando que previamente debía pagarse la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa N° 036/2009 para darse inicio al procedimiento sancionador, pero que la resolución administrativa debería haber tenido consignada una sanción de acuerdo con lo dispuesto para el caso 2) del artículo 18 de la norma referida, lo que no fue considerado por la autoridad impugnada y en consecuencia, fue correcto que la Administración Tributaria siga el procedimiento sancionador, concluyendo el mismo con la Resolución Sancionatoria N° 0205/2009, cabe precisar:

El demandante, al hacer referencia a la literal a. del caso 2 del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, citó parcialmente dicha norma en su memorial de demanda, es decir, que citó el texto siguiente: *“Facilidades de pago por obligaciones tributarias consignadas en Autos de Multas firmes, Vistas de Cargo, Autos Iniciales de Sumario Contravencional, Actas de Infracción, Resoluciones Determinativas, Resoluciones Sancionatorias, Resoluciones Administrativas firmes (...) La Resolución Administrativa de Aceptación de la*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

*Solicitud de Facilidades de Pago por este tipo de actos administrativos (...) siempre que la sanción se encuentre contemplada en dicho acto...".*

Sin embargo, cabe aclarar que la norma citada, en rigor de verdad, sobre las facilidades de pago por deudas determinadas por la Administración Tributaria, señala textualmente: "**Facilidades de pago por obligaciones tributarias consignadas en Autos de Multas firmes, Vistas de Cargo, Autos Iniciales de Sumario Contravencional, Actas de Infracción, Resoluciones Determinativas, Resoluciones Sancionatorias, Resoluciones Administrativas firmes o no que exijan la restitución de lo indebidamente devuelto y/o Títulos de Ejecución Tributaria (Resolución firme de Recurso de Alzada, Liquidación emergente de una determinación mixta), antes de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria.** La Resolución Administrativa de Aceptación de la Solicitud de Facilidades de Pago por este tipo de actos administrativos establecerá el importe consignado en el Informe elaborado por el Departamento de Gestión de Recaudación y Empadronamiento, asimismo y siempre que la sanción se encuentre contemplada en dicho acto se deberá considerar el régimen de incentivos previsto en el Artículo 156 del Código Tributario si correspondiere e informará que en caso de incumplimiento, se considerará el total de la deuda tributaria quedando sin efecto la reducción de sanción". (Las negrillas son añadidas).

Pero además de efectuar una cita normativa sesgada, el demandante omitió tomar en cuenta que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, desarrolló la fundamentación y el razonamiento que le llevó a anular la resolución de alzada, interpretando sistemáticamente la normativa tributaria, tomando en cuenta el caso 2 del artículo 18 de la RND N° 10-0004-09, en relación con las literales b. y c. del caso 3 y en concordancia con el numeral 2 del mismo artículo 18, en correspondencia con el parágrafo I del artículo 8 de la misma resolución normativa de directorio.

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 STG-RJ 0210/2010 de 29 de junio de 2010, no ha incurrido en ninguna conculcación de 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 31 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 16 a 18, interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0210/2010 de 29 de junio de 2010,

pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria (AGIT).

No suscribe el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca por emitir voto  
disidente.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

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 Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015  
SENTENCIA Nº 428 FECHA 3 DE NOVIEMBRE  
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1 / 2015

DE: PASTOR SEGUNDO MAMANI VILCA  
VOTO DISIDENTE:

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