

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0122/2014

Recurrente : TOYOTA BOLIVIA SA, legalmente representada por Gumercindo Alfredo Illescas Martínez.

Recurrido : Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez.

Expediente : **ARIT-SCZ/0934/2013**

Santa Cruz, 10 de Marzo de 2014.

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 27-32, el Auto de Admisión a fs. 33, la contestación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 44-51 vta., el Auto de apertura de plazo probatorio a fs. 52, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0122/2014 de 07 de marzo de 2014, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes

La Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013, que resolvió sancionar al contribuyente TOYOTA BOLIVIA SA, al haberse evidenciado el incumplimiento a la Resolución Administrativa 20-000019-09, la que incluye el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo julio/2008, adecuando su conducta a la

contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310 (RCTB), con la reducción del 80% del tributo omitido expresado en UFV's a la fecha de vencimiento en aplicación del art. 156 num. 1) de la Ley 2492 (CTB) equivalente a UFV's19.322.- sin que existan disminuciones adicionales posteriores.

I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

TOYOTA BOLIVIA SA, en adelante la recurrente, mediante memorial presentado el 28 de noviembre de 2013 (fs. 27-32 del expediente), se apersonó a ésta Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manifestando lo siguiente:

1. Inexistencia del incumplimiento al plan de pagos.

La recurrente expresa que la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa 20-000019-09 le concedió un plan de pagos para el pago de sus obligaciones tributarias contenidas en varias declaraciones juradas correspondientes al IVA, IT e IUE de la gestión 2008 de acuerdo a un cronograma de pago de 36 cuotas mensuales, las mismas que fueron canceladas en los montos y fechas fijadas por la Administración Tributaria y de acuerdo a las liquidaciones efectuadas (cada mes) por los funcionarios de la misma. Una vez que realizó el pago de la última cuota, solicitó a la Administración Tributaria la emisión de respectivo Auto de Conclusión y la devolución de las garantías presentadas y la Administración Tributaria les informo que existía una diferencia en los pagos realizados, diferencia que debía ser cancelada para el pago total de la deuda y se emita el Auto de Conclusión, motivo por el cual la recurrente señala que pagó el PIET N°668/2012 dejando expresa constancia de que hacía un **“pago bajo protesto”** ya que la supuesta diferencia pendiente de pago había sido generada por un error cometido por la misma Administración Tributaria a momento de calcular las cuotas contenidas en el plan de pagos y no por incumplimiento suyo.

Asimismo, señala que cuando supuestamente había concluido el proceso se vio sorprendido con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional por la

comisión tributaria de omisión de pago por el supuesto incumplimiento al plan de pagos antes mencionado, presentó memorial de descargos los cuales no fueron aceptados y emiten la resolución sancionatoria ahora impugnada. Como prueba documental señaló los formularios de pago que deberían ser remitidos por la Administración Tributaria a momento de contestar el presente recurso, con los cuales se podrá evidenciar que se realizó el pago de las 36 cuotas, de acuerdo al monto establecido en la misma Resolución Administrativa que concedió el plan de pagos y antes del último día hábil de cada mes conforme al monto establecido por la propia Administración Tributaria.

En virtud a lo establecido en los arts. 69 y 65 de la Ley 2492 (CTB), sobre la presunción de buena fe a favor del contribuyente y la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, la recurrente concluye que todos los pagos efectuados deben ser considerados como válidos y aceptados, tomando en cuenta que como contribuyente de buena fe, se limitó únicamente a pagar las cuotas del plan de pago de acuerdo a las liquidaciones efectuadas por la propia Administración. Señalando además, que no se debió considerar incumplido el plan de pagos, debido a que no incurrió en ningún presupuesto establecido en el art. 17 de RND N°10-0004-09 que se refiere al incumplimiento del plan de pagos, quedando demostrado con las pruebas remitidas junto a su memorial de recurso de alzada.

2. Calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago.

La recurrente manifiesta que no corresponde tipificar la conducta de como omisión de pago toda vez que la canceló toda la obligación tributaria antes de la emisión de Auto Inicial de Sumario Contravencional, por lo que la multa es incorrecta y en el peor de los casos correspondía una sanción del 20% sobre el saldo que supuestamente quedo pendiente de pago.

También señala, que la Administración Tributaria no toma en cuenta que el plan de pagos comprende varios impuestos y periodos fiscales, por tanto es incorrecto tomar como incumplidos todos los impuestos y todos los periodos dentro de un solo plan de pagos, siendo que el criterio señalado por la RND 10-0006-13 art. 18 párrafo II, dice textualmente que el pago de la cuota mensual estará direccionada a la deuda más antigua de la facilidad de pago otorgada, además esta resolución permite que en cada pago pueda existir una diferencia del 0.5% la cual se cubriría con el nuevo pago, a

excepción de la última cuota, por tanto, debería ingresarse a una reconstrucción de los pagos y los supuestos faltantes para verificar si se puede ingresar dentro de esos parámetros de tolerancia.

3. Aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0006-13.

Asimismo, señala que la Resolución Normativa de Directorio N° 10.006.13, es de aplicación al presente caso, debido a que la misma resulta ser una norma más benigna para el contribuyente, en virtud a lo dispuesto por el artículo 150 del Código Tributario.

Por lo expuesto, solicitó se revoque la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013 emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO II:

II.1 Auto de Admisión

Mediante Auto de 5 de diciembre de 2013 se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la recurrente impugnando la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013 (fs. 33 del expediente).

CONSIDERANDO III:

III.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, el 24 de diciembre de 2013, mediante memorial (fs.44-51vta. del expediente), contestó el Recurso de Alzada, negando el mismo en todas sus partes, manifestando lo siguiente:

1. Sobre la Inexistencia del incumplimiento al plan de pagos.

La Administración Tributaria señala que el contribuyente incumplió la facilidad de pago otorgada mediante Resolución Administrativa 20-000019-09 de 25 de mayo de 2009, toda vez que el contribuyente, si bien procedió a efectuar el pago en las treinta y cinco (35) cuotas establecidas, no consideró que sus pagos efectuados no contemplaron la actualización correspondiente, desde la fecha de vencimiento de cada periodo y por cada declaración jurada en cada cuota correspondiente, por lo que al término de las

cuotas establecidas se procedió al cálculo de las boletas de pago F-1000 a valor presente y a la fecha de vencimiento, verificando un saldo pendiente, saldo que no fue cancelado dentro de los días de tolerancia permitido, los días de tolerancia permitidos son de 18 días durante toda la facilidad de pago, el contribuyente realizó el pago del saldo pendiente en fecha 19 de abril de 2012, es decir, casi 3 meses posteriores al pago de su última cuota de la facilidad de pago.

También señala, la obligación y responsabilidad del contribuyente es verificar y realizar la actualización de su deuda tributaria antes de efectuar su pago, siendo que las liquidaciones sólo son un cálculo de carácter referencial que no tiene validez de carácter legal no lleva la firma y sello de la autoridad, ni del funcionario no tiene un número signado u otros aspectos que son requisitos esenciales de los actos de la Administración Tributaria, incluso el mismo calculo realizado en la pagina virtual del Servicio de Impuestos Nacionales a través de la calculadora tributaria del SIN, claramente resalta que es un calculo de carácter referencial que no tiene validez de carácter legal, por esa razón el contribuyente se encuentra en la obligación de verificar que los pagos que va a realizar sean de acuerdo a lo establecido a lo que señala la Ley, siendo que la norma establece claramente la forma de determinar la deuda tributaria, para luego proceder con la obligación de pagarla.

2. De la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago.

La Administración Tributaria señala, que la norma ha establecido claramente que la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago, si es aplicable al presente caso, toda vez que se ha demostrado el incumplimiento a la facilidad de pago, por lo que se evidenció que si existió la omisión de pago de la obligación tributaria, por parte del contribuyente y en consecuencia no opera el arrepentimiento eficaz, además aclara que el proceso sancionador no inició por una deuda tributaria pendiente de pago a la fecha de emisión y/o notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, si no mas bien, da inicio cuando existe omisión de pago a la fecha de vencimiento del tributo declarado, es decir, lo que genera la sanción por omisión de pago es el hecho de haber omitido la realización efectiva del pago del tributo declarado hasta la fecha de vencimiento del impuesto o periodo correspondiente.

Asimismo también señala, que el contribuyente procedió al pago del saldo de deuda pendiente de la facilidad de pago el 19 de abril de 2012, después de haber sido notificado con el Provéido de Inicio de Ejecución Tributaria, se ha determinado la sanción aplicando la reducción del 80% sobre el tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda a la fecha de vencimiento.

3. Sobre la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0006-13.

Señala, que el contribuyente refiere a la R.N.D. N° 10.0006.13, manifestando que la misma es de aplicación al presente caso, situación que no es evidente, toda vez que dicha Resolución es clara al establecer lo siguiente:

Disposiciones Transitorias

Segunda.- (Facilidades de pago en curso). Quedan vigentes todas las facilidades de pago que no fueran incumplidas, otorgadas antes de la publicación de la presente resolución normativa de directorio hasta su conclusión o su proceso correspondiente por incumplimiento, debiendo sujetarse a la normativa por la cual se acogió a la facilidad de pagos.

Disposiciones Finales

Segunda.- (Abrogatoria). Una vez concluidas las facilidades de pago otorgadas en el marco de lo dispuesto por la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0042.05 de 25 de noviembre de 2005 y Resolución Normativa de Directorio N° 10.0004.09 de 02 de abril de 2009, estas normas administrativas quedaran abrogadas.

Asimismo, la Resolución Normativa de Directorio, al respecto establece:

Disposiciones Finales

Quinta.- (Abrogatoria). Una vez sean cumplidas o incumplidas todas las facilidades de pago otorgadas a partir de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0004.09 de 2 de abril de 2009 y Resolución Normativa de Directorio N° 10.0042.05 de 25 de noviembre de 2005, quedaran abrogadas.

Por lo expuesto, solicitó se sirva dictar resolución confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria No. 18-00609-13 de 14 de octubre de 2013.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de 30 de diciembre de 2013, se dispuso la apertura del plazo probatorio común y perentorio a las partes de veinte (20) días, computables a partir de la última notificación, la misma que se practicó tanto a la recurrente como a la administración recurrida el 08 de enero de 2014 (fs. 52-53 del expediente).

Durante la vigencia del plazo probatorio, que fenecía el 28 de enero de 2014, la recurrente mediante memorial de 28 de enero de 2014 ratificó y ofreció pruebas documentación consistente en boletas de pago (Formulario 1000), nota de solicitud de facilidad de pago y documentación de la solicitud, Resolución Administrativa 20-000019-09 de 25 de mayo de 2009 y Auto de Conclusión de tramite N°25-01538-13 (fs. 54-110 del expediente).

Por su parte, Administración Tributaria recurrida, memorial de 28 de enero de 2014 ratificó como prueba documental los antecedentes administrativos adjuntos a la contestación del Recurso de Alzada (fs. 113 del expediente).

IV.2 Alegatos

Dentro del plazo previsto por el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), que fenecía el 17 de febrero de 2014, la recurrente, mediante memorial presentado el 10 de febrero de 2014 presentó alegatos escritos en conclusión, ratificándose en cada uno de los argumentos expuestos a momento de interponer su Recurso de Alzada (fs. 116-119 del expediente)

Por su parte, la Administración Tributaria recurrida, no presentó alegatos en conclusión escritos u orales.

IV.3 Relación de hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos.

IV.3.1 El 18 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cedula a la recurrente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N°0665/2012 de 16 de abril de 2012, por haber incumplido la facilidad de pago aceptada mediante Resolución Administrativa 20-000019-09 de 23 de octubre de 2008, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos febrero/2008 a diciembre/2008 por un saldo pendiente de pago de Bs8.526.- (Ocho mil quinientos veintiséis 00/100 Bolivianos) correspondiente al tributo omitido y UFV's 6.698 (Seis mil seiscientas noventa y ocho 00/100 Unidades de Fomento de Vivienda) de multa por incumplimiento de deberes formales, otorgándole el plazo de tres (3) días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas correspondientes. (fs. 18-23 de los antecedentes).

IV.3.2 El 14 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, notificó por secretaria a la recurrente con el Auto de Conclusión N° 25-01538-13 de 23 de julio de 2013, en el que declara extinguida la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria a través del incumplimiento de la Resolución Administrativa 20-000019-09 de 25 de mayo de 2009, que dio origen al Proveído de PIET N° 665/2012 de 16 de abril de 2012, emitido en contra de TOYOTA BOLIVIA SA., al haber cancelado el Impuesto Omitido actualizado, más los accesorios de Ley mediante Boletas de Pago el 19 de abril de 2012; asimismo, el Resuelve tercero señala que al haber incumplido la facilidad de pago corresponde el inicio del proceso sancionador por la contravención de omisión de pago (fs. 23-24 de los antecedentes).

IV.3.3 El 29 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a la recurrente con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-01542-13 de 23 de julio de 2013, que resuelve iniciar el Sumario Contravencional al haber evidenciado que incumplió la Resolución Administrativa 20-000019-09, en la cual se encuentra incluido el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo julio/2008 adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, con la reducción en el 80% del Tributo Omitido, equivalente a la suma de UFV's19.322.-, otorgándole 20 días improrrogables a partir de su notificación con el presente auto, para

que formule descargos por escrito u ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe el pago del importe de la multa. (fs. 25-30 de antecedentes).

IV.3.4 El 17 de septiembre de 2013, la recurrente, mediante memorial formuló descargos, que acreditó mediante la presentación de formularios de pago, señalando que cumplió a cabalidad con el plan de facilidad de pagos concedido por la Administración Tributaria, efectuando el pago de cada cuota de acuerdo al monto y dentro del plazo señalado en la Resolución Administrativa. (fs. 32-68 de antecedentes).

IV.3.5 El 12 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la recurrente con la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013, que resolvió sancionar al contribuyente TOYOTA BOLIVIA SA, al haberse evidenciado el incumplimiento a la Resolución Administrativa 20-000019-09, la que incluye el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo julio/2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310 (RCTB), con la reducción del 80% del tributo omitido expresado en UFV's a la fecha de vencimiento en aplicación del art. 156 num. 1) de la Ley 2492 (CTB) equivalente a UFV's19.322.- sin que existan disminuciones adicionales posteriores (fs. 69-74 de antecedentes).

CONSIDERANDO V

V.1 Marco Legal

V.1.1 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) del 2 de agosto de 2003.

Artículo 47° (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r) (...)

Artículo 55° (Facilidades de Pago)

I. La Administración Tributaria podrá conceder por una sola vez con carácter improrrogable facilidades para el pago de la deuda tributaria a solicitud expresa del contribuyente, en cualquier momento, inclusive estando iniciada la ejecución tributaria, en los casos y en la forma que reglamentariamente se determinen. Estas facilidades no procederán en ningún caso para retenciones y percepciones. Si las facilidades se solicitan antes del vencimiento para el pago del tributo, no habrá lugar a la aplicación de sanciones.

II. Para la concesión de facilidades de pago deberán exigirse las garantías que la Administración Tributaria establezca, mediante norma reglamentaria de carácter general, hasta cubrir el monto de la deuda tributaria.

Artículo 64° (Normas Reglamentarias Administrativas). La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Artículo 70° (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria. (...)

Artículo 108° (Títulos de Ejecución Tributaria).

- I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos: (...)
8. Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos (...)

Artículo 148° (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Artículo 156° (Reducción de Sanciones).

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento. (...)

Artículo 157° (Arrepentimiento Eficaz).

Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas.

En el caso de delito de Contrabando, se extingue la sanción pecuniaria cuando antes del comiso se entregue voluntariamente a la Administración Tributaria la mercancía ilegalmente introducida al país.

En ambos casos se extingue la acción penal.

Artículo 160° (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

(...)

3. Omisión de pago. (...)

Artículo 162° (Incumplimiento de Deberes Formales).

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.

Artículo 165° (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Artículo 168° (Sumario Contravencional).

I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código.

V.1.2. DS 27310 de 9 de enero de 2004 “Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Artículo 8° (Determinación y Composición de la Deuda Tributaria). La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 47 de la Ley N°2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o la resolución del Poder Judicial en el

caso de delitos tributarios, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la Ley N°2492 las que formarán parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración, según corresponda. En ningún caso estas multas serán base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias.

Artículo 24° (Facilidades de Pago).

(...)

V. Las Administraciones Tributarias están facultadas a emitir los reglamentos que complementen lo dispuesto en el presente Artículo.

Artículo 38° (Reducción de Sanciones). Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el Artículo 156 de la Ley N°2492, se aplicarán considerando lo siguiente:

a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior. (...)

Artículo 39° (Arrepentimiento Eficaz).

I. La extinción automática de la sanción pecuniaria en mérito al arrepentimiento eficaz dispuesto por el Artículo 157 de la Ley N° 2492 (CTB), procederá sobre la base del total del impuesto determinado por los contribuyentes por período e impuesto, siempre y cuando realicen el pago del total de la deuda tributaria calculada conforme a lo establecido por los Artículos 8 y 9 del presente reglamento, además de la sanción por falta de presentación de declaraciones juradas, lo cual no inhibe a la Administración Tributaria de ejercitar en lo posterior su facultad de fiscalización pudiendo generar diferencias sobre las cuales corresponderá la aplicación de las sanciones contempladas en la ley.

Artículo 42° (Omisión de Pago). La multa por omisión de pago a que se refiere el Artículo 165 de la Ley No 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda.

V.1.3. DS 27874 de 26 de noviembre de 2004.

Artículo 4° (Títulos de Ejecución Tributaria). La ejecutabilidad de los títulos listados en el Parágrafo I del Artículo 108 de la Ley N° 2492, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnabile.

V.1.4. Resolución Normativa de Directorio RND N°10-0042-05 de 25 de noviembre de 2005.

Artículo 6° (Plazo, Cuotas e Interés)

I. Los planes de facilidades de pago serán concedidos por una sola vez para los mismos impuestos, períodos y sujetos pasivos o terceros responsables, por un plazo no superior a treinta y seis (36) meses.

II. Cada cuota estará compuesta por montos mensuales, consecutivos y crecientes, obtenidos luego de dividir el monto total de la facilidad, entre el número de cuotas elegido, ajustando la última cuota programada, para asegurar que se pague el monto total de la deuda establecida en la Resolución Administrativa de Aceptación, además deberá incluirse el interés resultante de aplicar la Tasa Activa de Paridad Referencial en Unidades de Fomento de Vivienda (TAPRUFV), incrementada en tres puntos, hasta que se consolide en el sistema bancario la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en UFV.

III. Los pagos anticipados a realizarse serán imputados contra las cuotas finales del plan, comenzando por la última, disminuyendo cuando corresponda el número de cuotas y no así el importe convenido originalmente para cada una de ellas, debiendo realizarse el ajuste en la última cuota programada, para asegurar que se pague el monto total de la deuda establecida en la Resolución Administrativa de Aceptación.

Artículo 8° (Sanciones)

I. Si se trata de deudas determinadas por la Administración, en caso de incumplimiento del Plan de Facilidades de Pago, se procederá al cobro del cien por ciento (100%) de la sanción establecida para la omisión de pago, cuando corresponda.

II. Si se trata de deudas determinadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, se procederá de la siguiente manera:

1. Si la solicitud del Plan de Facilidades de Pago es presentada después del vencimiento del impuesto y antes del inicio de cualquier actuación de la Administración Tributaria, siempre y cuando el plan se cumpla, operará el arrepentimiento eficaz.
 2. Si la solicitud del Plan de Facilidades de Pago es presentada después del vencimiento del impuesto, siempre y cuando no se hubiese notificado el proveído de inicio de ejecución tributaria y el plan fuera debidamente cumplido, operará la reducción de sanciones, a este efecto quedará suspendido el sumario contravencional si hubiere sido iniciado.
- III. Tratándose de solicitudes de planes de facilidades de pago presentadas antes del vencimiento del impuesto, la realización del Sumario Contravencional se iniciará solamente en caso de incumplimiento.

Artículo 16° (Pago de las Cuotas)

- I. La primera cuota del Plan de Facilidades de Pago, deberá pagarse hasta el último día hábil del mes de notificación de la Resolución Administrativa de Aceptación.
- II. El pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario.

Artículo 17° (Incumplimiento)

- I. Los planes de facilidades de pago se considerarán incumplidos por:
 1. Falta de pago de la cuota.
 2. Pago en defecto de cualquiera de las cuotas, siempre y cuando el pago en defecto sea mayor al 5% del monto de la cuota; cuando el pago en defecto sea igual o menor al 5% del monto de la cuota, éste deberá ser regularizado, cómo máximo, dentro de los dos (2) días hábiles de efectuado el pago de la cuota.
- II. Cuando se verifique el incumplimiento de un Plan de Facilidades de Pago, las Gerencias Distritales o GRACO procederán a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación, conforme lo dispuesto en el numeral 8 del párrafo I del Artículo 108 de la Ley N° 2492 y el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004; excepto en los casos previstos en el párrafo II del Artículo 5 y el párrafo III del Artículo 12 de la presente resolución, en los cuales se procederá a la ejecución de los títulos de ejecución originales.
- III. A efecto de lo establecido en el párrafo precedente, en caso de incumplimiento del plan, se considerará como deuda tributaria el saldo no pagado del plan.

V.1.5. Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0004-09 de 2 de abril de 2009.

Artículo 17° (Incumplimiento y Tolerancias).

- I. Las facilidades de pago se considerarán incumplidas por: (...)
2. Pago fuera de plazo o pago en defecto de cualquiera de las cuotas, cuando sobrepasen los días de tolerancia acumulados en toda la vigencia de la facilidad, considerando lo establecido en el numeral 3 del presente artículo.
3. Pago en defecto en una o varias cuotas mayor al 5% del monto total de la facilidad de pago, una vez finalizada la misma. Si existiere un pago en defecto en una o varias cuotas, siempre que la sumatoria total de este pago en defecto sea igual o menor al 5% del monto total de la facilidad, deberá ser regularizado, como máximo dentro de los 10 días hábiles siguientes. (...)
- III. Cuando se verifique el incumplimiento de una facilidad de pago, las Gerencias Distritales, GRACO o Sectorial, procederán a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación, conforme dispone el numeral 8 del párrafo I del Artículo 108 del Código Tributario y el artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874, excepto en los casos previstos en el párrafo II del Artículo 5 y el párrafo III del Artículo 12 de la presente Resolución, donde se procederá a la ejecución de los títulos de ejecución originales y de la garantía constituida para la facilidad de pago.

DISPOSICIONES FINALES

Cuarta.- (Facilidades de Pago en Curso) Quedan vigentes todas la Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente Resolución, hasta sus conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente Resolución, salvo que se hubiera iniciado el proceso de ejecución tributaria de la Resolución Administrativa que concedió las facilidades de pago y/o exista alguna otra actuación de la Administración Tributaria.

V.1.6. Resolución Normativa de Directorio RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

Artículo. 13° (Régimen de Incentivos).

- I. De acuerdo a lo establecido en el artículo 156 del Código Tributario en concordancia con el párrafo IV del artículo 12 del DS N° 27874, la sanción

aplicable disminuirá en función a la oportunidad del pago de la deuda tributaria, de forma que:

a) Si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la Administración Tributaria), del procedimiento sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFV.

(...)

V. (...), en los casos en los que el procedimiento sancionador derive en la emisión de una Resolución Sancionatoria emergente de facilidades de pago, devolución indebida, declaraciones juradas con errores aritméticos, declaraciones juradas presentadas y no pagadas, la reducción de sanciones procederá en oportunidad del pago de la deuda tributaria (tributo omitido intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda), establecida en el documento origen de la contravención.

Artículo. 18° (Imposición de sanciones por incumplimiento de facilidades de pago).

1) Diligencias preliminares

Las diligencias preliminares estarán a cargo del Departamento de Gestión de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial donde se encuentre registrado el sujeto pasivo o tercero responsable beneficiario de la Resolución Administrativa de Aceptación de la Facilidad de Pago.

Caso 1. Facilidades de pago por deudas autodeterminadas.

a. Facilidades de pago por obligaciones tributarias consignadas en declaraciones juradas, aún cuando la solicitud se presente en forma posterior a la fecha de vencimiento de las mismas y antes de la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, de la Orden de Verificación o del Proveído de Inicio de Ejecución

Tributaria, no se aplicará la sanción en virtud al arrepentimiento eficaz, siempre que no incumpla la facilidad de pago otorgada.

La aplicación del arrepentimiento eficaz implica que el sujeto pasivo o tercero responsable efectúe el pago total de la deuda tributaria, además de la sanción directa por falta de presentación de declaraciones juradas dentro del plazo o por declaraciones juradas rectificatorias que incrementen el impuesto determinado y que hubieren sido presentadas después del vencimiento.

CONSIDERANDO VI

VI.1 Fundamento Técnico Jurídico

VI.1.1 Sobre Inexistencia del incumplimiento al plan de pagos.

La recurrente expresa que la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa 20-000019-09 le concedió un plan de pagos para el pago de sus obligaciones tributarias contenidas en varias declaraciones juradas correspondientes al IVA, IT e IUE de la gestión 2008 de acuerdo a un cronograma de pago de 36 cuotas mensuales, las mismas que fueron canceladas en los montos y fechas fijadas por la Administración Tributaria y de acuerdo a las liquidaciones efectuadas (cada mes) por los funcionarios de la misma. Una vez que realizó el pago de la última cuota, solicitó a la Administración Tributaria la emisión de respectivo Auto de Conclusión y la devolución de las garantías presentadas y la Administración Tributaria les informo que existía una diferencia en los pagos realizados, diferencia que debía ser cancelada para el pago total de la deuda y se emita el Auto de Conclusión, motivo por el cual la recurrente señala que pagó el PIET N°668/2012 dejando expresa constancia de que hacía un “pago bajo protesto” ya que la supuesta diferencia pendiente de pago había sido generada por un error cometido por la misma Administración Tributaria a momento de calcular las cuotas contenidas en el plan de pagos y no por incumplimiento suyo.

Asimismo, señala que cuando supuestamente había concluido el proceso se vio sorprendido con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional por la comisión tributaria de omisión de pago por el supuesto incumplimiento al plan de pagos antes mencionado, presentó memorial de descargos los cuales no fueron aceptados y emiten la resolución sancionatoria ahora impugnada. Como prueba documental señaló

los formularios de pago que deberían ser remitidos por la Administración Tributaria a momento de contestar el presente recurso, con los cuales se podrá evidenciar que se realizó el pago de las 36 cuotas, de acuerdo al monto establecido en la misma Resolución Administrativa que concedió el plan de pagos y antes del último día hábil de cada mes conforme al monto establecido por la propia Administración Tributaria.

En virtud a lo establecido en los arts. 65 y 69 de la Ley 2492 (CTB), sobre la presunción de buena fe a favor del contribuyente y la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, la recurrente concluye que todos los pagos efectuados deben ser considerados como válidos y aceptados, tomando en cuenta que como contribuyente de buena fe, se limitó únicamente a pagar las cuotas del plan de pago de acuerdo a las liquidaciones efectuadas por la propia Administración. Señalando además, que no se debió considerar incumplido el plan de pagos, debido a que no incurrió en ninguno presupuesto establecido en el art. 17 de RND N°10-0004-09 que se refiere al incumplimiento del plan de pagos, quedando demostrado con las pruebas remitidas junto a su memorial de recurso de alzada.

En principio corresponde establecer que el acto administrativo objeto de impugnación es la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013, mediante la cual, la Administración Tributaria sanciona a la recurrente por la contravención de Omisión de Pago, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del período julio/2008, emergente del incumplimiento del plan de facilidad de pago otorgado con la Resolución Administrativa 20-000019-09; en este entendido se realizará el análisis de los agravios expresados por la recurrente considerando que el acto impugnado emerge del supuesto incumplimiento al plan de facilidades de pago.

Al respecto, se debe señalar que el art. 51 de la Ley 2492 (CTB), establece que el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, y el art. 55 dispone que *“La Administración Tributaria podrá conceder por una sola vez con carácter improrrogable facilidades de pago de la deuda tributaria a solicitud expresa del contribuyente, inclusive iniciada la ejecución tributaria, en los casos y en la forma que reglamentariamente se determinen ... Si las facilidades se solicitan antes del vencimiento para el pago del tributo, no habrá lugar a la aplicación de sanciones”*. Asimismo, el Parágrafo V del art. 24 del DS 27310 (RCTB), establece que la condiciones bajo las cuales las Administraciones Tributarias podrán conceder las

facilidades de pago y las facultades a emitir los reglamentos que complementen las condiciones establecidas. En ese sentido la Administración Tributaria, en ejercicio de la facultad normativa reconocida en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB), emitió la RND 10-0042-05 de 25 de noviembre de 2005, posteriormente derogada por la RND 10-00004-09 de 2 abril de 2009, misma que tuvo por objeto agrupar en un texto ordenado el procedimiento de facilidades de pago y que en su disposición final cuarta establece la vigencia de todas las facilidades de pago otorgadas antes de la publicación, hasta su conclusión o incumplimiento.

Asimismo, la RND 10-0004-09, en el art. 17 establece que las facilidades de pago se considerarán incumplidas por falta de pago de cualquiera de las cuotas o pago fuera de plazo o pago en defecto de cualquiera de las cuotas, cuando sobrepasen los días de tolerancia acumulados en toda la vigencia de la facilidad, los días acumulados de tolerancia máxima permitida, serán igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior.

En ese contexto, de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que la recurrente solicitó facilidades de pago por la deuda tributaria auto determinada correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos de febrero/2008 a diciembre/2008, las que fueron aceptadas mediante Resolución Administrativa 20-000019-09, en 35 cuotas por un monto total de Bs1.254.493.- (Un millón doscientos cincuenta y cuatro mil cuatrocientos noventa y tres 00/100 Bolivianos) de acuerdo a la liquidación establecida para el efecto. Posteriormente, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE/SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/00115/2012 mediante el cual estableció que TOYOTA BOLIVIA SA (la recurrente) habría incumplido las facilidades de pago otorgadas, al tener un pago en defecto mayor al 5% y sobrepasar los días de tolerancia máxima permitida, de acuerdo a la revisión realizada de la liquidación a cada impuesto con relación a las Boletas de Pago BP-1000 presentadas e impresas de la Base de Datos Corporativa del SIN y observó un saldo de deuda tributaria por pagar, por lo cual recomendó la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional por omisión de pago y/o autos de conclusión según corresponda por los periodos e impuestos comprendidos en la facilidad de pago (fs. 4-17 de antecedentes).

Por lo señalado, la Administración Tributaria le notificó mediante cedula a la recurrente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N°0665/2012 de 16 de abril de 2012, por un saldo pendiente de pago de Bs8.526.- (Ocho mil quinientos veintiséis 00/100 Bolivianos) correspondiente al tributo omitido y UFV's6.698.- por multa por incumplimiento de deberes formales, otorgándole el plazo de tres (3) días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas correspondientes. Continuando, la Administración Tributaria emitió el Auto de Conclusión N° 25-01538-13 de 23 de julio de 2013, en el que declara extinguida la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria a través del incumplimiento de la Resolución Administrativa 20-000019-09 de 25 de mayo de 2008, que dio origen al Proveído de PIET N° 665/2012 de 16 de abril de 2012, al haber cancelado el Impuesto Omitido actualizado, más los accesorios de Ley mediante Boletas de Pago el 19 de abril de 2012; asimismo, en el Resuelve tercero señala que al haber incumplido la facilidad de pago corresponde el inicio del proceso sancionador por la contravención de omisión de pago.

En la presente instancia recursiva, así como ante la Administración Tributaria, la recurrente presentó las Boletas de Pago correspondientes a los pagos efectuados dentro de la facilidad de pago, de la revisión de las mismas se advierte que la totalidad de éstas, fueron consideradas por la Administración Tributaria al momento de emitir el Informe CITE/ SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/00115/2012 (fs. 4-17 de antecedentes) mismo que estableció la existencia de un saldo de deuda tributaria por pagar.

Ahora bien, el resultado expuesto en el acto administrativo enunciado, fue puesto en conocimiento de la recurrente, a través de la notificación del Proveído de Inicio ejecución tributaria PIET 665/2012, en virtud al cual, en fecha 19 de abril de 2012, la ahora recurrente, procedió al pago de la diferencia detectada por la Administración Tributaria, mediante las boletas de pago F-1000 Nrs. 7936112140 y 7936112037, por un total actualizado de Bs28.789.- monto con el cual, recién se estableció el pago total de la obligación tributaria, según consta en el Auto de Conclusión N° 25-01538-13 de 23 de julio de 2013.

De lo anterior, se tiene que contrario a lo argumentado por la recurrente, no resulta evidente el cumplimiento del plan de pagos otorgado a través de la Resolución Administrativa 20-000019-09, puesto que posterior a la conclusión del plazo otorgado

en la misma, la recurrente efectuó pagos, con los cuales, recién cubre la totalidad de la deuda auto determinada en sus Declaraciones Juradas, pagos que si bien, fueron efectuados “bajo protesto”, se advierte que en ninguna de las etapas del proceso administrativo ni recursivo demostró la inexistencia de saldo pendiente de pago reportado por la Administración Tributaria y pagado posteriormente por la recurrente, es decir no ha aportado mayores elementos de prueba que permitan deducir que la facilidad de pago en cuestión no hubiera sido incumplida, más aún cuando de acuerdo a las obligaciones establecidas en art. 70 de la Ley 2492 (CTB), es obligación del sujeto pasivo, determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria, así como la carga de la prueba, conforme lo señala el art. 76 de la citada disposición legal, puesto que quien pretende hacer valer sus derechos, debe probar los hechos constitutivos de los mismos, aspecto que no ha sido cumplido ante esta instancia, impidiendo en consecuencia efectuar mayor análisis al respecto, máxime cuando ésta figura (bajo protesto) alegada de acuerdo a la línea adoptada por la máxima instancia administrativa, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0143/2014: *“(…) no se constituye en una figura reconocida en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues no se encuentra normado, para poder ser considerado como un argumento legal válido, por el contrario (…) una vez hecho efectivo el pago de la misma se extinguió la obligación tributaria, siendo esta una forma de extinción de la obligación prevista en el Artículo 51 de la Ley 2492 (CTB), motivo por el cual el argumento del contribuyente no se ajusta a preceptos legales aplicables al presente caso”,* por lo que, corresponde desestimar el agravio planteado por la recurrente.

VI.1.2. Sobre la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago

La recurrente manifiesta que no corresponde tipificar la conducta de como omisión de pago toda vez que canceló toda la obligación tributaria antes de la emisión de Auto Inicial de Sumario Contravencional, por lo que la multa es incorrecta y en el peor de los casos correspondía una sanción del 20% sobre el saldo que supuestamente quedo pendiente de pago.

También señala, que la Administración Tributaria no toma en cuenta que el plan de pagos comprende varios impuestos y periodos fiscales, por tanto es incorrecto tomar como incumplidos todos los impuestos y todos los periodos dentro de un solo plan de

pagos, siendo que el criterio señalado por la RND 10-0006-13 art. 18 párrafo II, dice textualmente que el pago de la cuota mensual estará direccionada a la deuda más antigua de la facilidad de pago otorgada, además esta resolución permite que en cada pago pueda existir una diferencia del 0.5% la cual se cubriría con el nuevo pago, a excepción de la última cuota, por tanto, debería ingresarse a una reconstrucción de los pagos y los supuestos faltantes para verificar si se puede ingresar dentro de esos parámetros de tolerancia.

Al respecto, el art. 47 de la Ley 2492 (CTB) establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, que está constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda y los intereses.

Por su parte, la Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09, vigente a momento del incumplimiento de la facilidad de pago, en la Disposición Final Cuarta, establece que quedan vigentes todas las facilidades de pago otorgadas antes de la publicación de dicha Resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la misma, en ese sentido, se tiene que el párrafo IV del Artículo 17 indicado, señala 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 Artículos 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) como Omisión de Pago, **sancionando con una multa del 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en Unidades de Fomento de Vivienda.**

Del mismo modo, el art. 13 párrafo I inc. a) de la RND 10-0037-07, establece que si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la Administración Tributaria), del procedimiento sancionador o el **Proveído que dé inicio a la ejecución tributaria** (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación

con la **Resolución Determinativa o Sancionatoria**, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFVs.

En ese sentido, respecto a la contravención de Omisión de Pago, se tiene que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310: *“El que por acción u omisión **no pague o pague de menos la deuda tributaria**, (...), será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria”*, es decir a momento de presentar una Declaración Jurada con saldo a favor del fisco y no pagarlo dentro de la fecha de vencimiento establecida al efecto, incurre y adecúa su conducta a la Omisión de Pago; no obstante ello, la normativa a previsto excepciones y/o beneficios a los cuales, los contribuyentes pueden acogerse a efectos de no pagar la multa emergente de la adecuación de su conducta a dicha contravención o en su defecto gozar del beneficio de la reducción de sanciones, estableciendo para el primer caso, en su art. 157 de la Ley 2492 (CTB), el denominado arrepentimiento eficaz y para el segundo la reducción de sanciones en el art. 156 de la misma disposición legal.

Respecto al arrepentimiento eficaz, mismo que se constituye en la única previsión normativa, en cuyo caso, los contribuyentes pueden liberarse de la obligación del pago de la multa de la omisión de pago, luego de adecuar su conducta a ésta, establece para su beneficio que *“Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable **pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración tributaria**, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario...”*, en ese mismo sentido que el numeral 1) “Diligencias Preliminares” del Artículo 18 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que hace referencia a la imposición de sanciones por Incumplimiento de facilidades de pago, establece en el inciso a) Caso 1, que respecto a las facilidades de pago por obligaciones tributarias consignadas en **declaraciones juradas**, aun cuando la solicitud se presente en forma posterior a la fecha de vencimiento de las mismas y antes de la notificación, entre otros, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, **no se aplicará la sanción en virtud al arrepentimiento eficaz, siempre que no se incumpla la facilidad de pago otorgada**, es decir que sólo si la facilidad de pago es cumplida los contribuyentes podrán gozar de la extinción de la multa sancionatoria por Omisión de Pago, beneficio que sin embargo no es posible ser aplicado en el presente caso, puesto que la facilidad de pago ha sido incumplida, en consecuencia corresponde continuar con la imposición de la sanción por el ilícito tributario, conforme

lo dispone el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310, a través del procedimiento sancionados establecido en el art. 168 de la citada Ley.

En dicho entendido, teniendo claro que si corresponde la imposición de la multa por Omisión de Pago, es necesario establecer si la base de cálculo utilizada por la Administración Tributaria, es la correcta, a cuyo efecto, es pertinente señalar que de acuerdo a los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), que se refieren a la contravención tributaria de Omisión de Pago, éstos sancionan con una multa del **100% del monto del tributo omitido determinado** a la fecha de vencimiento, que en el presente caso de acuerdo a la Declaración Jurada presentada F-200 con N°7931548321 del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del período julio/2008, corresponde a Bs135.505- importe que **expresado en Unidades de Fomento de Vivienda**, asciende a **UFV's96.610.-**, monto que en consecuencia, se constituye en la base de cálculo para la calificación de la conducta y la imposición de la sanción, sin embargo, siendo que en el presente caso, la recurrente realizó el pago de los saldos deudores (Tributo Omitido más accesorios de Ley) correspondiente a las Declaraciones Juradas acogidas en plan de pago a través de la Resolución Administrativa 20-0000019-09, después de haber sido notificado con el PIET N°665/2012, pero antes de la notificación de la Resolución Sancionatoria, se advierte que tiene el derecho a acogerse al beneficio de la aplicación de la reducción de sanciones del ochenta por ciento (80%) prevista en el num. 1 del art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y parágrafo V del art.13 de la RND N° 10-0037-07; dando como resultado la suma de **UFV's19.322.-** evidenciándose que el establecimiento de la sanción se encuentra sustentada correctamente sobre el saldo a favor del fisco auto determinado en las Declaraciones Juradas, que corresponde al **tributo omitido expresado en UFV's a la fecha de vencimiento**, por lo que corresponde desestimar lo aseverado por la recurrente.

VI.1.3. Aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0006-13.

La recurrente señala que la Resolución Normativa de Directorio N° 10.006.13, es de aplicación al presente caso, debido a que la misma resulta ser una norma más benigna para el contribuyente, en virtud a lo dispuesto por el artículo 150 del Código Tributario.

En este contexto, cabe aclarar a la recurrente que el Plan de Facilidades de Pago, fue otorgado en el marco de la Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09, y el Informe CITE:SIN/GGSC/DGRE/COF/INF/00115/2012 que estableció el incumplimiento de la facilidad fue emitido mientras se encontraba vigente la resolución señalada, posteriormente se promulgó la RND 10-0006-13 de 8 de marzo de 2013 la cual determina la vigencia de la norma de directorio señalada en tanto se concluyan las facilidades de pago otorgadas bajo ese marco normativo, motivo por lo cual correspondía la aplicación de la RND N° 10-0004-09.

En consecuencia, por todo lo señalado siendo que la recurrente, no aportó mayores elementos que desvirtúen el incumplimiento a la facilidad de pago ni el pago de menos de la obligación tributaria acogida a la facilidad de pago otorgada mediante Resolución Administrativa N°20-0000019-09, que fuera determinada por la Administración Tributaria, incumplimiento que impidió el acogimiento al beneficio del arrepentimiento eficaz y en consecuencia, conllevó que sea exigible la imposición de la multa por la contravención de Omisión de Pago prevista en los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310 y sancionada con el 100% del **tributo omitido expresado en UFV's a la fecha de vencimiento** y tomando en cuenta que la recurrente pago la deuda tributaria que generó por su incumplimiento antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria impugnada, corresponde la reducción de sanciones establecida en el párrafo I, num. 1 del art. 156 de la Ley 2492 (CTB), reconocida por la Administración Tributaria al imponer la multa sancionatoria con la reducción en un 80% (ochenta por ciento), por lo que corresponde desestimar en todos sus extremos los argumentos expuestos por la recurrente.

POR TANTO:

La suscrita Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a) de la Ley N° 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N°18-00609-13 de 14 de octubre de 2013, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de

Impuestos Nacionales (SIN), de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico-Jurídicos que anteceden, de conformidad al inc. b) del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB).

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley 3092 (Título V del CTB), será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 (CTB) y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

DKSP/ccav/cmf/mirb.

ARIT-SCZ/RA 0122/2014