

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0497/2011

La Paz, 19 de agosto de 2011

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Empresa Constructora COMCAT SRL**, representada por Sandra Miramendi Salazar.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Apolinar Choque Arevillca.

Número de Expediente: **AGIT/0393/2011//TJA-0020/2011.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 95-97 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 86-91 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0497/2011 (fs. 108-130 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedente del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Apolinar Choque Arevillca, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0380-06, de 13 de septiembre de 2006 (fs. 94 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 95-97 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-TJA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Tarija. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0144/2011, al revocar la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11, efectuó una incorrecta interpretación y aplicación de lo previsto en los arts. 12-VII del DS 27874, 8 de la RND 10-0042-05 modificada en su párrafo II (numeral 2) por la Disposición Transitoria segunda párrafo IV de la RND 10-0037-07, 16 y 17 de la RND 10-0042-05, ya que no tomó en cuenta que la omisión de pago fue cometida por COMCAT SRL desde el momento de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al IVA e IT, ya que en las mismas se observa que el contribuyente no canceló su impuesto conforme a su propia determinación.
- ii. Señala que por la referida deuda el sujeto pasivo se sometió a un Plan de Facilidades de Pago por el plazo de 22 meses, tiempo durante el cual se encontraba suspendida toda acción de la Administración Tributaria y de cuyo cumplimiento dependía la aplicación o no de la sanción por omisión de pago, y que si bien concluye con el pago de la totalidad de la deuda; sin embargo, corresponde el cobro de la citada sanción debido a que durante el Plan de Facilidades de Pago se ha producido el incumplimiento de los plazos, en este caso de la cuota enero 2009, que impide la aplicación del arrepentimiento eficaz; puesto que la autodeterminación de una deuda por el propio sujeto pasivo que no ha sido cancelada dentro del plazo establecido por Ley constituye una conducta que se encuentra tipificada como contravención tributaria denominada omisión de pago, sancionada específicamente en los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310.
- iii. Sostiene que la Resolución de Alzada contiene una insuficiente e incongruente fundamentación, puesto que en primera instancia afirma que la empresa recurrente no realizó el pago de la cuota N° 9 dentro del plazo establecido, con lo que admite que hubo incumplimiento; para posteriormente afirmar que el recurrente no incumplió el plan de facilidades de pago basado en el art. 16 de la RND 10-0042-05, ya que según la interpretación de la ARIT dentro de las facilidades de pago, la cuota segunda y siguientes podrían haber sido pagadas hasta el último día hábil de cada mes, afirmaciones totalmente incongruentes.
- iv. Además indica que con la afirmación precedente, se incurrió en una interpretación errónea de los arts. 16 y 17 de la RND 10-0042-05, puesto que haciendo una correcta interpretación de las citadas normas en el marco de lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 2492 (CTB) se tiene que toda facilidad de pago tiene un cronograma y fechas de cumplimiento a partir de la segunda cuota, siendo este plazo el último día hábil de cada mes, ya que si no se tuviera fechas de cumplimiento para cada cuota

no tendría sentido su aplicabilidad, así también denota que la ARIT no tomó en cuenta que el artículo primero de la Resolución Administrativa de concesión de facilidades de pago dispone expresamente que las cuotas de facilidades de pago deben pagarse hasta el último día de cada mes, disposición que en todo caso se adecua a lo previsto en los arts. 16 y 17 de la RND 10-0042-11 (debió decir 10-0042-05).

v. Refiere que según el considerando III de la Resolución de Alzada, en el presente caso sería aplicable lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera y Disposición Final Cuarta de la RND 10-0004-09, es decir los días de tolerancia establecidos en el art. 17 de la referida norma; sin embargo, si se efectúa un correcto análisis de la disposición transitoria primera de la referida RND, se tiene que es totalmente inaplicable al presente caso puesto que la misma es de aplicación especial a hechos generadores de la Ley 1340 (CTb), por cuanto el caso que nos ocupa corresponde a hechos ocurridos en vigencia de la ley 2492 (CTB).

vi. Expresa que no es aplicable la disposición final cuarta sino más bien la disposición final quinta de la RND10-0004-09, que rige desde el 2 de abril de 2009, debido a que la resolución de concesión de facilidades de pago GDT/DP N° 025/2008 fue emitida durante la vigencia de la RND 10-0042-05, y menos aun se puede interpretar que no hubo incumplimiento del plan de facilidades de pago, cuando conforme lo dispuesto en el art. 8 de esta normativa, modificado en su párrafo II (numeral 2) por la Disposición Transitoria Segunda párrafo IV de la RND 10-0037-007 y de los antecedentes del presente trámite, se colige que hubo incumplimiento de la cuota N° 9 por parte del sujeto pasivo, por lo que en la redacción de la resolución impugnada se denota una total incongruencia y falta de fundamentación de la decisión, aspecto que viola el debido proceso, garantía constitucional que se encuentra debidamente reconocida en las SSCC N° 43/05 y 582/05. Por lo expuesto, solicita se revoque totalmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0144/2011, dejando vigente la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución ARIT-CBA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 86-91 del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11 de 2 de febrero de 2011, emitida por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto la multa de 44.698 UFV; con los siguientes fundamentos:

- i. De la revisión de antecedentes administrativos establece que si bien es evidente que el Auto N° 25-115-10, refiere la cancelación de la deuda tributaria, también es cierto, que el citado Auto no señala que haya operado el arrepentimiento eficaz previsto en el art. 157 de la Ley 2492 (CTB) y que no amerite sanción alguna al contribuyente, mas bien dispone el inicio del proceso sancionador correspondiente. Por tanto, el argumento del recurrente respecto a que existiría contradicción en la emisión del Auto N° 25-115-10 y el inicio de un proceso sancionador no tiene sustento.

- ii. En cuanto a la contradicción por la emisión del Sumario Contravencional N° 25-176-10, cita el art. 168 de la Ley 2492 (CTB), y refiere que de la revisión de antecedentes, se establece que el SIN al evidenciar que el contribuyente no realizó el pago de la cuota N° 9 dentro del plazo establecido, se produjo el incumplimiento al Plan de Facilidades de Pago; el 12 de agosto de 2010 conforme dispone el art. 168 de la Ley 2492 (CTB), emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional, acto que dispone el inicio del proceso sancionador base de la Resolución Sancionatoria, lo que desvirtúa la supuesta contradicción en la que hubiere incurrido la Administración Tributaria.

- iii. Respecto al Incumplimiento al plan de pagos según el art. 17 de la RND 10-0042-05, la RND citada dispone en su art. 16 que 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, y que el pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario. Asimismo, el art. 17 en relación del incumplimiento, señala como una las causales por las cuales los planes de facilidades de pago se considerarán incumplidos es la *“falta de pago de la cuota”*.

- iv. En ese contexto, evidencia que el recurrente no incumplió el plan de facilidades otorgado, puesto que no incurrió en la falta de pago de la cuota N° 9, sino que la pagó extemporáneamente, debiendo tomarse en cuenta, que el art. 16 de la RND 10-0042-05 al referirse al pago de la segunda cuota y siguientes, señala que el mismo podrá realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario, y no es tan imperativo como en el pago de la primera cuota, la que deberá pagarse hasta el último día del mes de notificación de la Resolución Administrativa de otorgación del plan de facilidades.

- v. Sobre la cita de la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11 para respaldar el supuesto incumplimiento del contribuyente, indica que cuando se refiere el art. 12- VII

del DS 27874, *el incumplimiento de cualesquiera de las cuotas del Plan de Pagos dará lugar a la extinción automática de los beneficios del Programa, haciendo líquida, exigible y de plazo vencido la totalidad de la deuda tributaria. A efecto del cobro, la Resolución Administrativa que autorizó el Plan de Pagos se constituye en título de ejecución tributaria, conforme al Numeral 8 del Parágrafo I del Artículo 108° de la citada Ley*; esta normativa, debe ser aplicada exclusivamente para las facilidades de pago otorgadas dentro del Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional para el tratamiento de adeudos tributarios en mora, establecido por la Ley 2626, no así para las facilidades de pago otorgadas en virtud de la Ley 2492 (CTB).

vi. Por lo tanto, otorga la razón al contribuyente en este punto, puesto que parte del sustento legal citado en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-176-2010, la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11, no es aplicable para disponer el inicio del proceso sancionador y mucho menos sancionar el pago extemporáneo de la cuota N° 9 realizado por la Empresa COMCAT SRL.

vii. En cuanto a los días de tolerancia máxima permitida en la legislación vigente; expresa que conforme el art. 5 de la Ley 2492 (CTB), los Manuales o Instructivos del SIN no constituyen fuentes del Derecho Tributario, en razón de que los mismos no fueron emitidos conforme al num. 7 del citado artículo, que considera fuentes, a *las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación*; sin embargo, sobre los días de tolerancia que invoca el recurrente, este tema se encuentra normado en la RND 10-0004-09, de 2 de abril de 2009, cuando su art. 17 prevé que 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. Esta tolerancia no será aplicable a la última cuota.

viii. Aclara que si bien, la RND 10-0004-09 no se encontraba vigente a momento de la otorgación del plan de facilidades de pago efectivizado mediante Resolución Administrativa N° 025/2008, también es evidente, que lo previsto en la Disposición Final Cuarta de la citada RND, llena el vacío legal sobre los días de tolerancia que omite normar la RND 10-0042-05, al señalar *quedan vigentes todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente Resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente Resolución, salvo que se hubiere 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.

ix. Por todo lo expuesto concluye que la Empresa COMCAT beneficiada con un Plan de Facilidad de Pagos a veintidós cuotas, realizó el pago de la cuota N° 9 correspondiente al mes de enero 2009 en fecha 9 de febrero de 2009, estableciéndose que dicho pago se encuentra dentro del margen de tolerancia establecido en el art. 17 de la RND 10-0004-09, aplicable por previsión de la Disposición Final Cuarta de la citada RND, por lo que corresponde revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-003-11 de 2 de febrero de 2011.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, aprobada mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarca en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 1 de julio de 2011, mediante nota ARIT/CBA/SC/CA-0145/2011, de 30 de junio de 2011, se recibió el expediente ARIT-TJA-0020/2011 (fs. 1-102 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 7 de julio de 2011 (fs. 103-104 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 13 de julio de 2011 (fs. 105 del expediente). El plazo para conocer y resolver el Recurso Jerárquico, conforme dispone

el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **22 de agosto de 2011**; por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 30 de abril de 2008, la empresa Constructora COMCAT SRL mediante nota de 29 de abril de 2008, dirigida a la Gerencia Distrital Tarija del SIN solicitó facilidades de pago, para los tributos pendientes a esa fecha, misma que actualizada alcanza a Bs61.738.- cuyo 15% fue depositado como depósito inicial, quedando un saldo a pagar de Bs52.477.- a ser cancelados en veintidós (22) cuota mensuales; para lo cual adjunta los siguientes documentos: formulario 808-1, fotocopias de declaraciones juradas, Boleta de Garantía emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz por \$us2.000.- y fotocopia de la Boleta de pago 1000 correspondiente a la cuota inicial (fs. 1-21 de antecedentes administrativos).

- ii. El 13 de mayo de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico F.P. N° 26/2008, según el cual conforme a normativa vigente procedió a evaluar la solicitud de la empresa Constructora COMCAT SRL para la concesión de facilidades de pago por deudas tributarias vencidas correspondientes al IVA de los períodos mayo y septiembre de 2007, e IT por los períodos marzo, mayo, junio y agosto a octubre de 2007, para lo cual el contribuyente adjuntó documentación relativa al caso; asimismo, señala que confirmó el pago de la cuota inicial y de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, en consecuencia, concluye que el contribuyente cumplió con lo establecido en el art. 10 de la RND 10-0042-05 reglamento de la concesión de facilidades de pago (fs. 33-34 de antecedentes administrativos).

- iii. El 28 de mayo de 2008, la Administración Tributaria notificó en secretaria a la empresa Constructora COMCAT SRL, con la Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008, de 26 de mayo de 2008, que resuelve conceder al contribuyente facilidades de pago sobre el monto adeudado de Bs52.477.- equivalentes a 39.177 UFV, a pagarse en veintidós (22) cuotas mensuales a las que se aplicará el concepto de deuda tributaria, cuotas que deberán ser canceladas hasta el último día hábil de cada mes, a partir de la notificación con la Resolución citada, siendo particular la forma de imputación de los pagos de dichas cuotas.

Adicionalmente, resuelve que a efectos del art. 108-I, num. 8 de la Ley 2492 (CTB) y art. 5-I de la RND 10-0042-05, que la citada Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008, se constituirá en suficiente Título de ejecución Tributaria si el SIN verificara y estableciera que el contribuyente pagó fuera del plazo, no canceló alguna de las cuotas, no renovó las garantías en las fechas fijadas o realizó el pago de menos de cualquiera de las cuotas establecidas, perdiendo las facilidades concedidas y constituyéndose la totalidad de la deuda tributaria que incluye multas e intereses en suma líquida, exigible y de plazo vencido, en tal sentido los pagos efectuados serán considerados como pagos a cuenta de la deuda señalada (fs. 38-40 vta. de antecedentes administrativos).

iv. El 2 de febrero de 2009, la empresa Constructora COMCAT SRL, mediante nota, señala que debido a la demora en los pagos que recibe de los Gobiernos Municipales como el de Caraparí, que le canceló a últimas horas de la tarde del día viernes 30 de enero, llegó al banco a horas 17:30 aproximadamente, cuando llegó su turno alrededor de las 18:00 horas, le comunicaron que no se encontraba habilitado el sistema Copérnico para el pago de impuestos, buscó en otras entidades, pero ocurría lo mismo. Por lo señalado, indica que le fue imposible cubrir sus cuotas correspondientes a dos planes de pago el 30 de enero, intentando nuevamente el día sábado, pero las entidades bancarias tampoco tenía sistema. El día lunes a primera hora se enteró que no habría sistema durante una semana. Por lo señalado, solicitó analizar su justificación para continuar con el plan de pagos, comprometiéndose a cancelar cuando el sistema se encuentre habilitado (fs. 49 de antecedentes administrativos).

v. El 9 de febrero de 2009, la empresa Constructora COMCAT SRL, mediante nota, indica que de acuerdo a su solicitud, el día 9 de febrero de 2009, canceló las cuotas correspondientes a dos planes de pago (fs. 53 de antecedentes administrativos).

vi. El 17 de febrero de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico F.P. N° 016/2008, según el cual realizó el control mensual de las facilidades de pago otorgadas a la empresa Constructora COMCAT SRL, verificando que la cuota calculada para el 30 de enero de 2009, que fue comunicada formalmente al interesado, no fue cancelada en la fecha prevista, sino recién el 9 de febrero de 2009, por Bs1.748.- según boleta 1000, como se puede verificar en reporte de la base de datos.

Prosigue que la cuota retrasada de enero, recién fue cancelada el 9 de febrero de 2009, debido a que el sistema Copérnico utilizado por las entidades financieras para el pago de tributos fiscales, recién fue habilitado el 9 de febrero de 2009. Finalmente, concluye que el contribuyente incumplió sus facilidades de pago, al haber cancelado la cuota correspondiente al mes de enero el 9 de febrero de 2009, la misma que debió ser cancelada hasta el 30 de enero de 2009, según lo establecido en el primer punto del art. 17 de la RND 10-0042-05 (fs. 56-57 de antecedentes administrativos).

vii. El 21 de abril de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe F.P. N° 57/2010, que en la parte del análisis señala que la empresa Constructora COMCAT SRL, realizó el pago total de su deuda en el plazo establecido en la RA GDT/FP N° 025/2008, además observa que incumplió la cuota N° 9 del período enero 2009. Añade que canceló un total de 41.506 UFV que corresponden al pago de la deuda determinada y el saldo de 2.318,60 UFV corresponde a intereses; concluye indicando, que con el pago del monto citado, el contribuyente cumplió con el pago de la deuda determinada. Añade que en cumplimiento del art. 15 de la RND 10-0042-05, envió la Boleta de Garantía del Banco Mercantil Santa Cruz SA a la Unidad Administrativa para su custodia (fs. 81-82 de antecedentes administrativos).

viii. El 19 de mayo de 2010, la Administración Tributaria notificó por Secretaría a la Empresa Constructora COMCAT SRL, con el Auto N° 25-115-10, que declara cancelada la deuda tributaria sujeta a facilidades de pago autorizada según Resolución Administrativa N° 25-46-09, de 9 de marzo de 2009, disponiendo la liberación de la Boleta de Garantía, además del inicio por cuerda separada del proceso sancionador (fs. 84-84 vta. de antecedentes administrativos).

ix. El 8 de septiembre de 2010, la Administración Tributaria notificó en forma personal al personero legal de la Empresa Constructora COMCAT SRL, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-176-10, de 12 de agosto de 2010, que resuelve calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, prevista en el num. 3., art. 160 de la Ley 2492 (CTB), siendo aplicable la sanción establecida en el num. 1, art. 161 y art. 165 de la Ley 2492 (CTB); además, otorga el plazo de veinte días a partir de la notificación con el Auto señalado, para que el contribuyente formule sus descargos (fs. 87-90 de antecedentes administrativos).

x. El 1 de febrero de 2011, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico CITE: SIN/GDTJ/DJCC/UCC/UT/INF/034/2011, el mismo que concluye que corresponde aplicar la sanción para el cobro de la omisión de pago sobre el 100% del tributo

omitido, debiéndose proceder a la emisión de la respectiva Resolución Sancionatoria con una multa de 44.698 UFV equivalentes a Bs70.320.- (fs. 91-93 de antecedentes administrativos).

xi. El 10 de febrero de 2011, la Administración Tributaria notificó en forma personal al Representante Legal de la empresa Constructora COMCAT SRL, con la Resolución Sancionatoria N° 18 003 11, de 2 de febrero de 2011, que resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 44.698 UFV equivalentes a Bs70.320.-, de conformidad a lo establecido en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB); además, lo intima a que en el término de veinte (20) días de su legal notificación, cancele la suma mencionada, por la contravención de omisión de pago calculada al 1 de febrero de 2011, bajo la conminatoria de iniciarse la ejecución tributaria en caso de incumplimiento y la consiguiente aplicación de medidas coactivas hasta el pago total de la deuda tributaria (fs. 95-98 de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política de Estado vigente (CPE).

Art. 123. La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.

ii. Constitución Política de Estado abrogada (CPE).

Art. 33. La Ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente y en materia penal cuando beneficie al delincuente.

iii. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

Art. 150. (Retroactividad). Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Art. 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.

Art. 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

3. Omisión de pago;

iv. Ley 1340, Código Tributario Abrogado (CTb).

Art. 66. Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

v. Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 198. (Forma de Interposición de los Recursos)

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).

I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.

III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable. que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundadamente del mismo.

vi. DS 27310, Reglamento del Código Tributario (RCTB).

Art. 24. (Facilidades de pago).

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

Art. 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, 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.

vii. DS 27874, Reglamento Complementario del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 12. (Modificaciones).

VII. Se modifica el Artículo 20° del Decreto Supremo N° 27369, de la siguiente manera:

"Art. 20. (INCUMPLIMIENTO DEL PLAN DE PAGOS Y EJECUCIÓN TRIBUTARIA). El incumplimiento de cualesquiera de las cuotas del Plan de Pagos dará lugar a la extinción automática de los beneficios del Programa, haciendo líquida, exigible y de plazo vencido la totalidad de la deuda tributaria, que será calculada de acuerdo a la norma vigente al momento de la comisión del hecho generador. A efecto del cobro, la Resolución Administrativa que autorizó el Plan de Pagos se constituye en título de ejecución tributaria, conforme al Numeral 8 del Parágrafo I del Artículo 108° de la citada Ley.

Los pagos realizados antes del incumplimiento, serán considerados como pago a cuenta de la deuda tributaria."

viii. RND 10-0042-05, Facilidades de Pago.

Art. 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.

Art. 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.

Art. 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.

ix. RND 10-0004-09, Procedimiento de Facilidades de Pago.

Art. 17. (Incumplimiento y Tolerancias).

I. Las facilidades de pago se considerarán incumplidas por:

1. Falta de pago de cualquiera de las cuotas.

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.

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. Esta tolerancia no será aplicable a la última cuota.

En caso de existir pago en defecto o falta de pago de la última cuota, la misma deberá ser pagada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de su vencimiento.

Disposición Final Cuarta.

Quedan vigentes todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente resolución, salvo que se hubiere 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.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. Cumplimiento del plan de facilidades de pago.

- i. La Administración Tributaria, ahora recurrente, en su recurso jerárquico manifiesta que el sujeto pasivo se sometió a un Plan de Facilidades de Pago por el plazo de 22 meses, tiempo durante el cual se encontraba suspendida toda acción de la Administración Tributaria y de cuyo cumplimiento dependía la aplicación o no de la sanción por omisión de pago, y que si bien concluyó con el pago de la totalidad de la deuda; sin embargo, corresponde el cobro de la citada sanción debido a que durante el Plan de Facilidades de Pago se ha producido el incumplimiento de los plazos, en este caso de la cuota enero 2009, que impide la aplicación del arrepentimiento eficaz; puesto que la autodeterminación de una deuda por el propio sujeto pasivo que no ha sido cancelada dentro del plazo establecido por Ley constituye una conducta que se encuentra tipificada como contravención tributaria denominada omisión de pago, sancionada específicamente en los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310.

- ii. Sostiene que la resolución de alzada contiene una insuficiente e incongruente fundamentación, puesto que en primera instancia afirma que la empresa recurrente no realizó el pago de la cuota N° 9 dentro del plazo establecido, con lo que admite que hubo incumplimiento; para posteriormente afirmar que el recurrente no incumplió el plan de facilidades de pago basado en el art. 16 de la RND 10-0042-05, ya que según la interpretación de la ARIT dentro de las facilidades de pago, la cuota segunda y siguientes podrían haber sido pagadas hasta el último día hábil de cada mes, afirmaciones totalmente incongruentes; Añade que con esta afirmación precedente, se incurrió en una interpretación errónea de los arts. 16 y 17 de la RND 10-0042-05, puesto que haciendo una correcta interpretación de las citadas normas

en el marco de lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), se tiene que toda facilidad de pago tiene un cronograma y fechas de cumplimiento a partir de la segunda cuota, siendo este plazo el último día hábil de cada mes, ya que si no se tuviera fechas de cumplimiento para cada cuota no tendría sentido su aplicabilidad, así también denota que la ARIT no tomó en cuenta que el artículo primero de la Resolución Administrativa de concesión de facilidades de pago dispone expresamente que las cuotas de facilidades de pago deben pagarse hasta el último día de cada mes, disposición que en todo caso se adecua a lo previsto en los arts. 16 y 17 de la RND 10-0042-11 (debió decir 10-0042-05).

iii. Expresa que no es aplicable la disposición final cuarta sino mas bien la disposición final quinta de la RND10-0004-09, que rige desde el 2 de abril de 2009, debido a que la resolución de concesión de facilidades de pago GDT/DP N° 025/2008 fue emitida durante la vigencia de la RND 10-0042-05 y menos aun se puede interpretar que no hubo incumplimiento del plan de facilidades de pago, cuando conforme lo dispuesto en el art. 8 de esta normativa, modificado en su párrafo II (numeral 2) por la Disposición Transitoria Segunda párrafo IV de la RND 10-0037-07 y de los antecedentes del presente trámite, se colige que hubo incumplimiento de la cuota N° 9 por parte del sujeto pasivo, por lo que en la redacción de la resolución impugnada se denota una total incongruencia y falta de fundamentación de la decisión, aspecto que viola el debido proceso, garantía constitucional que se encuentra debidamente reconocida en las SSCC N° 43/05 y SSCC N° 582/05.

iv. En principio, cabe aclarar que la sanción por Omisión de Pago impuesta a la Empresa Constructora COMCAT SRL, por la Administración Tributaria deviene del pago extemporáneo de la cuota de enero 2009, del Plan de Facilidades de Pago otorgado mediante Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008; por lo que corresponde proceder al análisis de si existió o no tal incumplimiento.

v. Al respecto, la Ley 2492 (CTB), establece que el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, por lo que en su art. 55 dispone que: *“la Administración Tributaria podrá conceder facilidades de pago, por una sola vez para el pago de la deuda tributaria, 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 art. 24-V del DS 27310, prevé que: *“las Administraciones Tributarias están facultadas a emitir los reglamentos que complementen lo dispuesto en el presente artículo”*.

vi. En ese sentido el SIN, en ejercicio de la facultad normativa reconocida en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB), el 25 de noviembre de 2005, emite la RND 10-0042-05, que establece el procedimiento para las facilidades de pago, en cuyo art. 8, regula la aplicación de las sanciones, disponiendo en el numeral II, los casos en los que la deuda tributaria es determinada por el sujeto pasivo, en tal entendido, establece las siguientes situaciones: “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 y;** 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”* (las negrillas son nuestras).

vii. Asimismo, los arts. 16-II y 17-I-1 de la RND 10-0042-05, disponen que el pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse **hasta el último día hábil de cada mes calendario**, y que los **planes de facilidades de pago se consideran incumplidos por la falta de pago de la cuota** o por pago en defecto (las negrillas son nuestras).

viii. Por su parte es necesario señalar que de acuerdo al art. 157 de la Ley 2492 (CTB), en concordancia con el art. 39-I del DS 27310 (RCTB), la extinción automática de la sanción por el ilícito tributario, se da cuando se cumplan dos condiciones: 1) **el pago total de la deuda tributaria**, calculada conforme con lo establecido en los arts. 8 y 9 del citado DS 27310 (RCTB), por período e impuesto; 2) que dicho pago haya sido efectuado con **anterioridad a cualquier actuación de la Administración Tributaria** (las negrillas son nuestras).

ix. En ese contexto, de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el 30 de abril de 2008, la empresa Constructora COMCAT SRL solicitó facilidades de pago, para los tributos pendientes a esa fecha, deuda que actualizada alcanza a Bs61.738.- cuyo 15% fue depositado como depósito inicial, quedando un saldo a pagar de Bs52.477.- a ser cancelado en veintidós (22) cuotas mensuales, con ese fin adjunta los siguientes documentos: formulario 808-1, fotocopias de declaraciones juradas, Boleta de Garantía emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz por \$us2.000.- y fotocopia de la Boleta de pago 1000 correspondiente a la cuota inicial (fs. 1-21 de antecedentes administrativos).

x. El 13 de mayo de 2008, el SIN notificó a COMCAT SRL, con la Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008, de 26 de mayo de 2008 (fs. 38-39 de antecedentes administrativos), según la cual concede facilidades de pago por el monto adeudado de Bs52.477.- equivalentes a 39.177 UFV, a ser pagados en veintidós (22) cuotas mensuales que deberán ser canceladas hasta el último día hábil de cada mes, a partir de la notificación con la Resolución citada; asimismo, resuelve a efectos del art. 108-I, num. 8 de la Ley 2492 (CTB) y art. 5-I de la RND 10-0042-05, que dicha Resolución, se constituirá en Título de ejecución Tributaria si el SIN estableciera que el contribuyente pagó fuera del plazo, no canceló alguna de las cuotas, no renovó las garantías en las fechas fijadas o realizó el pago de menos de cualquiera de las cuotas establecidas, perdiendo las facilidades concedidas y constituyéndose la totalidad de la deuda tributaria en suma líquida exigible, los pagos efectuados serán considerados como pagos a cuenta de la deuda señalada.

xi Por su parte la empresa Constructora COMCAT SRL el 2 de febrero de 2009, mediante nota señala que por razones atribuibles a los Gobiernos Municipales que contrataron sus servicios y le cancelaron con demora, llegó al banco aproximadamente a horas 17:30 del día viernes 30 de enero de 2009, a las 18:00 horas le comunicaron que el sistema Copérnico no se encontraba habilitado para el pago de impuestos, lo mismo en otras entidades, por lo que le fue imposible cubrir sus cuotas correspondientes al 30 de enero; intentó nuevamente el día sábado, pero las entidades bancarias tampoco tenían sistema. El día lunes se enteró que no habría sistema durante una semana; por lo señalado, solicitó se analice su justificación, comprometiéndose a cancelar cuando el sistema se encuentre habilitado. Posteriormente, el 9 de febrero de 2009, también mediante nota indicó que dicha fecha canceló las cuotas correspondientes a dos planes de pago (fs. 49 y 53 de antecedentes administrativos).

xii. La Administración Tributaria el 17 de febrero de 2009, según Informe Técnico F.P. N° 016/2009, señala que en el control mensual de facilidades de pago, verificó que la cuota calculada para el 30 de enero de 2009, no fue cancelada en la fecha prevista por la empresa Constructora COMCAT SRL, sino recién el 9 de febrero de 2009, por Bs1.748.- según boleta N° 1000, como se puede verificar en reporte de la base de datos, debido a que el sistema Copérnico recién fue habilitado el 9 de febrero de 2009. Concluye que el contribuyente incumplió sus facilidades de pago, al haber cancelado la cuota correspondiente al mes de enero, recién el 9 de febrero de 2009, misma que debió ser cancelada hasta el 30 de enero de 2009, según lo establecido en el primer punto, art. 17 de la RND 10-0042-05.

xiii. Posteriormente, el 21 de abril de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe F.P. N° 57/2010, según el cual la empresa Constructora COMCAT SRL, realizó el pago total de su deuda en el plazo establecido, empero observa que incumplió la cuota N° 9 correspondiente a enero 2009, por lo que emitió el Auto N° 25-115-10, que declara cancelada la deuda tributaria sujeta a facilidades de pago y dispone la liberación de la Boleta de Garantía, además del inicio del proceso sancionador por cuerda separada; consecuentemente, el 8 de septiembre de 2010, la Administración Tributaria notificó a la empresa Constructora COMCAT SRL, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-176-10, que resuelve calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago. Finalmente, la Administración Tributaria notificó a COMCAT SRL, con la Resolución Sancionatoria N° 18 003 11, de 2 de febrero de 2011, que lo sanciona con la multa de 44.698 UFV equivalentes a Bs70.320.-.

xiv. De los antecedentes descritos, se advierte que la empresa recurrente el **30 de abril de 2008**, solicita facilidades de pago por el IVA de los períodos mayo y septiembre de 2007, e IT por los períodos marzo, mayo, junio y agosto a octubre de 2007, deuda que alcanza a Bs61.738.- es decir que la solicitud la efectuó en vigencia de la RND 10-0042-05, de 25 de noviembre de 2005, lo que determina que la Concesión de la Facilidad de Pago mediante la Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008, de 26 de mayo de 2008, se encuentre regida por dicha normativa.

xv. En virtud a lo anotado, y de una revisión minuciosa del pago de la cuota N° 9 correspondiente al mes de **enero 2009**, se evidencia que ésta fue cancelada por la Empresa Constructora COMCAT SRL, el **9 de febrero de 2009**, mediante Form. 1000 con Número de Orden 00859546 (fs. 54 de antecedentes administrativos) cuando lo correcto era que el pago se realice el **30 de enero de 2009** de acuerdo al punto primero de la Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008 y el art. 16-II de la RND 10-0042-05, que establecen que los pagos de la segunda cuota y siguientes puede realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario, por lo que inicialmente se puede señalar que el sujeto pasivo habría incumplido con la fecha de pago de una de las cuotas, hecho que en los términos del art. 17-I-1) de la mencionada RND, determina el incumplimiento del Plan de Facilidades de Pago, debiendo la Administración Tributaria proceder a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de aceptación de las facilidades de Pago en atención de los arts. 17-II de la RND 10-0042-05 y art. 12-VII del DS 27874.

xvi. Sin embargo de lo señalado, prosiguiendo con el análisis, se evidencia que no obstante de haber sido verificado el incumplimiento de la cuota N° 9 correspondiente a enero 2009 de forma inmediata, tal como se entiende de los Informes Técnicos N° 016/2008 y 57/2010, la Administración Tributaria no inicia la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación de las Facilidades de Pago, prosiguiendo el mismo hasta su conclusión, para luego emitirse el Auto N° 25-115-10, que declara cancelada la deuda tributaria sujeta a facilidades de pago y dispone la liberación de la Boleta de Garantía; por lo que, pese a que se determinó la inexistencia de deuda tributaria, se advierte que la Administración Tributaria inicia el proceso sancionador por la contravención de omisión de pago.

xvii. Siendo que la presente controversia se circunscribe a la aplicación de la sanción por omisión de pago y considerando que la deuda tributaria objeto del Plan de Facilidades de Pago es determinada por el sujeto pasivo y toda vez que la solicitud de Facilidades de Pago es presentada antes de cualquier actuación por parte de la Administración Tributaria, se tiene que la normativa a ser aplicada en cuanto a la sanción de acuerdo a la fecha de aceptación de las facilidades de pago es el art. 8-II, num. 1), de la RND 10-0042-05 que dispone que en caso de ser cumplido el Plan de Pagos corresponde aplicar el arrepentimiento eficaz.

xviii. Al respecto, cabe poner en evidencia que el art. 123 de la Constitución Política del Estado vigente, concordante con el art. 33 de la Constitución Política del Estado abrogada, establecen que la Ley sólo rige para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social y **penal cuando beneficie al delincuente**, en ese entendido, siendo que los **ilícitos tributarios**, se configuran en el **ámbito penal tributario**, la Ley 2492 (CTB) en su art. 150 reconoce la retroactividad de la Ley al disponer que: *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”*.

xix. Por su parte el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional 0028/2005, de 28 de abril de 2005, en el punto III.3., entiende, que los ilícitos tributarios se configuran dentro del ámbito penal, en cuyo sentido, establece que existen diferencias entre las obligaciones tributarias y los ilícitos tributarios, señalando que es así como también lo consideran la Ley 1340 (CTb) en el art. 66, como la Ley 2492

(CTB) en el art. 150, es decir, que reconocen la aplicación retroactiva de la Ley para los ilícitos tributarios.

xx. En tal entendido, siendo que los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos según el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), la omisión de pago al configurarse como contravención conforme establecen los arts. 160-3) de la citada Ley, se encuentra alcanzada por la retroactividad de la Ley en los casos en los que se establezcan sanciones más benignas, términos de prescripción más breves **o cuando de cualquier manera se beneficie al sujeto pasivo.**

xxi. Consecuentemente, al haber emitido la Administración Tributaria la nueva RND 10-0004-09, el 2 de abril de 2009, relativa al tratamiento de facilidades de pago, en la que incluye **tolerancias** en la fecha de pago de las cuotas de las facilidades de pago, estableciendo en el art. 17-2), párrafo segundo de la RND que: ***“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. Esta tolerancia no será aplicable a la última cuota”***, se tiene que tal tolerancia beneficia al contribuyente en cuanto a la determinación de la sanción por omisión de pago, lo cual determina la aplicación de dicha norma en el presente caso, en función al principio de retroactividad de la Ley prevista en el art. 123 de la CPE vigente concordante con el art. 33 de la CPE abrogada y art. 150 de la Ley 2492 (CTB), que permiten aplicar de forma retroactiva disposiciones que de cualquier manera beneficie al sujeto pasivo.

xxii. Del mismo modo, dicha RND 10-0004-09 en la Disposición Final Cuarta establece que: ***“Quedan vigentes todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente resolución, salvo que se hubiere 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”***, disposición que refuerza la aplicación retroactiva del art. 17 de la RND 10-0004-09, pues la facilidad de pago es otorgada antes de su vigencia, la misma que concluye con el pago de todas las cuotas de la deuda tributaria, según el Auto N° 25-115-10, por lo que no se inició proceso de ejecución tributaria alguno; empero, en cuanto a la aplicación de la sanción la Administración Tributaria considera el incumplimiento del plan debido al pago de una

de las cuotas fuera de la fecha prevista, aspecto que se encuentra contemplado en el citado art. 17 num. 2.

xxiii. Por consiguiente, siendo que la facilidad de pago otorgada a través de la Resolución Administrativa GDT/FP N° 025/2008, de 26 de mayo de 2008, establece que el monto adeudado de Bs52.477.- equivalentes a 39.177 UFV, debe pagarse en **22 cuotas mensuales**, aplicando lo dispuesto en el art. 17-2), párrafo segundo de la RND 10-0004-09, se tiene que la tolerancia máxima permitida para el pago de cualquiera de las cuotas que no sea la última, debe ser igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; es decir, de **11 días** en el caso que nos ocupa; en ese entendido, habiendo la empresa recurrente efectuado el pago de la cuota correspondiente a enero 2009, cuyo vencimiento era el 30 de enero de 2009, el **9 de febrero de 2009**, se tiene que esta fue efectuada dentro de los días de tolerancia permitidos, lo que determina que la facilidad de pago no fue incumplida.

xxiv. En cuanto al argumento de la Administración tributaria respecto a que la redacción de la Resolución de Alzada es incongruente y carece de fundamentación, lo que viola el debido proceso; al respecto, se debe tener presente que la Resolución de Alzada emitió criterio en función a los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al mismo, cumpliendo con lo previsto en los arts. 198-I, inc. e) y 211-I y III de la Ley 3092 (Título V del CTB), por lo que la manifestación efectuada, no corresponde.

xxv. Por todo lo expuesto y al evidenciarse que el Plan de Facilidades de Pago por el IVA de los períodos mayo y septiembre de 2007, e IT por los períodos marzo, mayo, junio y agosto a octubre de 2007 fue cumplido, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 18 003 11, de 2 de febrero de 2011, emitida por la Administración Tributaria.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de

Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designado mediante Resolución Suprema 05438, de 20 de abril de 2011, en el marco de los arts. 172-8 de la nueva Constitución y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-CBA/RA 0144/2011, de 27 de mayo de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Constructora COMCAT SRL., contra la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, se deja sin efecto legal la Resolución Sancionatoria N° 18 003 11, de 2 de febrero de 2011; conforme al inc. b) del art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Juan Carlos Maíta Michel
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria