



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

8-05-16

SALA PLENA

17:30

SENTENCIA: 83/2015.
FECHA: Sucre, 10 de marzo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 629/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Sociedad Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0393/2008 de 14 de julio de 2008 pronunciada por el entonces Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fojas 17 a 22 subsanada a fs. 48; la contestación de fojas 54 a 57; réplica de fojas 80 a 84; dúplica de fojas 88 a 91; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que mediante testimonio de Poder N° 065/2008 que corre a fs. 45, Rosenda Jaqueline Ruíz Sánchez, se apersona a nombre y representación de la Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L. para interponer proceso contencioso administrativo en el plazo previsto por el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, solicitando se declare probada y se deje sin efecto la resolución impugnada STG-RJ/0393/2008 de 14 de julio de 2008 por el entonces Superintendente Tributario General, expresando en lo principal:

Bajo la patente de funcionamiento Padrón N° 207841, la sociedad desarrolló sus actividades en calle Ballivián N° 809 esquina Viedma de la ciudad de Santa Cruz hasta el 31 de abril de 2001, habiendo trasladado sus actividades a partir del 1 de mayo del mismo año a Calle Manuel Ignacio Salvatierra esquina calle Tarija, bajo la patente de funcionamiento Padrón N° 212283. En la gestión 2007, se informó que la sociedad poseía una deuda con el Municipio por encontrarse impaga la patente de funcionamiento Padrón N° 212283, por lo que reconociendo dicha deuda solicitó un plan de pagos que cumplía rigurosamente.

Señala que no obstante el cumplimiento en los pagos programados, nuevamente fue notificada con otra deuda por la misma actividad comercial por la patente anterior Padrón N° 207841 que fue dada de baja, infiriendo que ésta no fue registrada en el sistema del Municipio, dando lugar a una segunda deuda tributaria sobre un mismo negocio, pretendiéndose de manera injustificada el doble cobro.

Afirma que la Resolución Determinativa (no identifica cual) se halla viciada de nulidad por ausencia de los requisitos previstos en el art. 99. II del Código Tributario en concordancia con el art. 19 de su Reglamento,

señalando entre aquellos vicios, la prescripción y la falta de fundamentación de hecho y de derecho. Respeto a la prescripción señala que la Ley N° 2492 prevé un periodo de prescripción de cuatro años, inferior al previsto en la Ley N° 1340 de cinco años, siendo evidente que si bien no se aplica la retroactividad del término de la prescripción en cuanto se refiere a los hechos generadores acaecidos en vigencia de la Ley N° 1340, sí alcanza a las sanciones o penalidades, citando al efecto el art. 150 del Código Tributario (Ley N° 2492) que encuentra su razón de ser en la disposición contenida en el art. 33 de la Constitución Política del Estado de 1967, que previene la retroactividad de la norma solo en materia social cuando así lo disponga, y en materia penal cuando beneficie al imputado o delincuente, indicando que este fue el argumento que hizo valer a lo largo de todo el proceso ante la Administración y la Superintendencia Tributaria.

Indica que reiteradamente repitió en sede administrativa que la Resolución Determinativa impugnada (no precisa cuál es esta resolución) no consideró la disposición del art. 59 de la Ley N° 2492, referida a que las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria prescriben a los cuatro años, alcanzando esta disposición a toda sanción por falta u omisión de pago de la patente municipal correspondiente a las gestiones 2001 y 2002, aun cuando el hecho generador haya acontecido en vigencia del anterior Código Tributario (Ley N° 1340), aspecto que ha sido reconocido por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz y General en otras resoluciones, como la Resolución STR-SCZ N° 047/2008 confirmada por la Resolución del Recurso Jerárquico SRTG-RJ/0352/2008 de 20 de junio de 2008.

Refiere que la Superintendencia equivocadamente resolvió que el cómputo para la gestión 2001, aduciendo que dicho vencimiento era el 2002, se inició el 1 de enero de 2003 y computando cinco y no cuatro años estableció que debió concluir el 31 de diciembre de 2007, por lo que en criterio de la Superintendencia no prescribieron las sanciones sobre la patente, siendo el sustento jurídico de la Superintendencia, la afirmación de que la patente es un tributo cuya liquidación es periódica, cuando en realidad la patente constituye un tributo anual, careciendo la Resolución de la Superintendencia de argumento serio, citando únicamente el art. 53 de la Ley N° 1340, cuando lo que correspondía como Tribunal Administrativo era dirimir la controversia, satisfaciendo a ambas partes sea con fallo favorable o no, con argumentos jurídicos suficientes *-textual-*.

Afirma que en cuanto a patentes municipales se refiere, la norma vigente es la Ordenanza Municipal N° 040/96 de 5 de noviembre de 1996, homologada por la Resolución Senatorial N° 050/96-97 de 18 de diciembre de 1996, señalando claramente en su art. 10, que la patente de funcionamiento es un tributo fijo anual cuyo plazo de pago deberá ser reglamentado por Resolución del Concejo Municipal de cada Alcaldía considerando como el último plazo el 31 de diciembre de la gestión correspondiente, aspecto que, según disposición de los arts. 59 y 150 del Código Tributario (Ley N° 2492) en relación al art. 33 de la CPE (1967), implica la prescripción de la sanción tributaria por falta de pago de patentes municipales cuyo origen data de las gestiones 2001 y 2002. Este argumento *-indica-* también fue expuesto ante la Superintendencia Tributaria, pero no fue considerado a tiempo de dictar resolución, porque



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

de haberlo hecho, se debió establecer que por las gestiones 2001 y 2002 no correspondía sanción alguna, por lo que afirma que la Resolución Determinativa está viciada de nulidad al contener y disponer pagos que están prescritos por mandato constitucional.

Transcribiendo parte de la SC 0028/2005 de 28 de abril, referida a la interpretación constitucional del párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004; indica que dicha Sentencia no puede ser considerada jurisprudencia constitucional y menos servir de fundamento para la Resolución de la Superintendencia Tributaria General, más aún si se toma en cuenta que esta instancia tomó como jurisprudencia la parte de la Sentencia, que en realidad es una transcripción de la norma acusada de inconstitucional.

Como otro vicio de nulidad de la Resolución Determinativa (no menciona a cuál Resolución se refiere), hace mención a que la misma carece de fundamentación de hecho y de derecho, incumpliendo la Administración Tributaria el mandato de art. 99. II del Código Tributario referido a los requisitos mínimos que debe contener la Resolución Determinativa, entre ellos los fundamentos de hecho y de derecho, limitándose la Resolución Determinativa impugnada a transcribir y a listar las normas tributarias, y lo aseverado en los descargos que presentó a la Vista de Cargo, sin contar con un mínimo de sustento jurídico, situación que la Superintendencia Tributaria General pasó por alto al considerar que dicha Resolución Determinativa cumple con lo establecido en la norma legal citada, poniendo de esta manera en riesgo la credibilidad de un Tribunal Administrativo especializado en materia tributaria y al sistema administrativo de impugnación.

Considera que al haber demostrado que la Resolución Determinativa se encuentra viciada de nulidad, esta debe anularse y dictarse una nueva conforme a derecho y que contenga una debida fundamentación.

En cuanto a la pretensión de la Administración Tributaria para efectuar el doble cobro, la representante de la Sociedad demandante refiriéndose a los hechos, manifiesta que la patente vigente sobre la que se tiene que cancelar lo adeudado, es la patente de funcionamiento Padrón N° 212283 sobre la cual y en señal de buena fe como contribuyente, reconoció un adeudo tributario y se acogió a un plan de pagos, circunstancia que tampoco fue tomada en cuenta por la Superintendencia Tributaria, no correspondiendo el pretendido cobro por la patente de funcionamiento Padrón N° 207841, habida cuenta que la misma fue dada de baja el año 2002. En cuanto al derecho, argumenta que en el Recurso Jerárquico se expuso que la obligación de pago nace con la actividad comercial de la sociedad, que la patente está directamente relacionada con el ambiente físico que tiene el negocio para determinar el *quantum*, de ahí que en toda patente se indica la cantidad de metros cuadrados sobre los que funciona el negocio, circunstancia que se encuentra normada en el art. 8 de la Ordenanza Municipal 040/06 que establece "*la base imponible de la patente de funcionamiento se determinará en función al tipo de actividad, ubicación, superficie y otros indicadores cuya forma (...)*", demostrándose de esta manera que el espacio físico que ocupa el negocio es el que determina el nacimiento del hecho generador para el cobro de una patente en funcionamiento, es decir que de acuerdo a la ordenanza citada, la base

imponible se determina en función a la superficie, aspecto que se reclamó ante la Superintendencia Tributaria y que no recibió ninguna respuesta, a más de aquella que señaló que el hecho generador o imponible constituye la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

Señala que así supuestamente no haya sido dada de baja la primera patente, cosa que sí se hizo, al no existir una superficie sobre la cual determinar la base imponible, tampoco existe ningún hecho generador para dicha patente de funcionamiento, ya que el negocio, la sociedad misma ya no funcionaba en la dirección indicada en la patente 204871, habiéndose establecido el negocio en una nueva dirección que originó la segunda patente sobre la cual reconoce el adeudo tributario, comprobado este extremo con los contratos de alquiler cuya data es del 1 de octubre de 2001, que suscribieron terceras personas para el funcionamiento de sus negocios en el primer local en el que funcionaba la sociedad que representa. No tomar en cuenta este aspecto -afirma- la demandante, significaría la existencia de dos patentes sobre una misma superficie, lo cual es imposible no solamente desde el punto de vista del Derecho Tributario, sino de la simple lógica.

Por último la demandante hace mención a que el argumento expuesto en la Resolución de Alzada sobre el cual no se refiere la Resolución del Jerárquico, en sentido de que el art. 61 del Reglamento Municipal para actividades económicas aprobado por Resolución Municipal N° 103/2002, dispone la obligación de los contribuyentes de notificar a la Dirección de Recaudaciones para proceder a la cancelación del registro de patente, aspecto previsto también en el art. 142 num. 5) de la Ley N° 1340 y el art. 72 del Código Tributario (Ley N°2492), no tiene ningún fundamento tomando en cuenta que de haber existido tal omisión que no es consentida por su parte, esta situación en ningún caso puede determinar un hecho imponible o tributo alguno, generando a lo mucho multa por incumplimiento a deber formal, ya que los tributos se crean por un hecho generador expresamente dispuesto por Ley.

Con los argumentos anotados precedentemente, solicita dejar sin efecto lo resuelto por la Superintendencia Tributaria General en su resolución STG-RJ/0393/2008 de 14 de julio de 2008, y en consecuencia revocada y sin ningún efecto la Resolución Determinativa GGSC-DJCC N° 429/2007 der 19 de diciembre de 2007, para que la Administración Tributaria emita nueva Resolución Determinativa sin reparo alguno, o en su caso, observando la previsión del art. 99. II del Código Tributario.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por providencia de fs. 50, es corrida en traslado a la Autoridad demandada, quién mediante memorial que cursa de fs. 54 a 57, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda, señalando que en el caso planteado por la demandante en relación a la prescripción por ella invocada, se debe tener presente la disposición contenida en los arts. 52. II, 53 y 54 num. 1) de la Ley N° 1340 estableciendo que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, etc., prescribe a los cinco años, contándose este término a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

produjo el hecho generador y para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo, por lo que en el caso de la Sociedad demandante, la prescripción para la obligación tributaria se inició el 1 de enero de la gestión 2003 y debió concluir el 31 de diciembre de 2007, tomando en cuenta que la obligación tributaria data de la gestión 2001, cuyo vencimiento fue en la gestión 2002, habiéndose interrumpido este plazo cuando el 19 de diciembre de 2007 fue notificada la demandante con la Resolución Determinativa. Idéntica situación se presenta con la gestión 2002, cuyo vencimiento fue en la gestión 2003, iniciándose el cómputo de la prescripción el 1 de enero de 2004 y debió concluir el 31 de diciembre de 2008, interrumpiéndose también con la notificación de la Resolución Determinativa el 1 de noviembre de 2007.

En relación a lo alegado por la demandante sobre la SC 0028/2005 que sirvió como base del fundamento técnico jurídico de la Resolución del Recurso Jerárquico, señala que dicha Sentencia versa únicamente sobre la declaración de constitucionalidad del tercer párrafo de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento al Código Tributario (DS N° 27310).

Invocando el art. 9 num. 1) de la Ley N° 1340, refiere que la patente es un tributo cuya liquidación es periódica, considerándola inclusive como un tributo anual, no existiendo diferencia, en virtud a dicha norma entre el tributo cuya liquidación es periódica y el tributo anual como erróneamente pretende la demandante. Refiriéndose a la falta de fundamentación de hecho y de derecho en la Resolución Determinativa 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007, afirma que la misma cumple con todos los requisitos previstos en el art. 99. II del Código Tributario, incluyendo los fundamentos reclamados por la demandante, conteniendo una descripción de la Vista de Cargo, la notificación, el plazo para la presentación de descargos, etc., careciendo de sustento la aseveración de la actora, así como carece también de sustento su afirmación en relación a la pretensión de la Administración Tributaria de un doble cobro, porque la demandante no toma en cuenta que no cumplió con la obligación contenida en el art. 61 de la Resolución Municipal N° 103/2002, que aprueba la regulación de los procesos de autorización, control e inspección del funcionamiento de las actividades económicas establecidas dentro de la jurisdicción municipal de Santa Cruz, referida a la notificación que deben efectuar los contribuyentes a la Dirección de Recaudaciones para proceder a la cancelación del registro de patente, acto que acarrea consigo la suspensión del pago de patente y/o licencia de funcionamiento. La actora -indica-, procedió a inactivar su padrón nacional de contribuyentes en las oficinas del Servicio de Impuestos Nacionales el 3 de julio de 2007, momento a partir del cual las obligaciones tributarias relacionadas con el SIN quedaron sin efecto por cesación de actividades, más no ocurrió lo mismo con la patente municipal o licencia de funcionamiento con padrón N° 20784, concluyendo que la baja del Número de Identificación Tributaria (NIT) en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) no causa ningún efecto legal con relación a las obligaciones tributarias municipales.

Concluye la respuesta afirmando que la demanda carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado a la Sociedad demandante con la Resolución del Recurso

Jerárquico, solicitando se declare Improbada la demanda contencioso-administrativa y se mantenga firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0393/2008 de 14 de julio de 2008.

La entidad demandante, habiendo sido citada con el proveído de traslado para la réplica que cursa a fs. 59, responde en los términos del memorial de fs. 80 a 84, que en realidad constituye una reiteración a los términos de la demanda, aclarando en lo principal que cuando se refiere a la prescripción lo hace en relación a las sanciones y penalidades, no así a los hechos generadores acaecidos en vigencia de la Ley N° 1340, por lo que se debe tener en cuenta la Ley N° 2492 que establece un término de prescripción de cuatro años, inferior al previsto en la Ley N° 1340 de cinco años. Por su parte, el demandado en el memorial de fs. 88 a 91 presenta la dúplica reiterando los fundamentos de la respuesta a la demanda, pronunciándose a fs. 93, por ser el estado de la causa el proveído de "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, conforme disposición de los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde, o negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L. En el caso de autos, el reclamo principal consiste en:

- 1) Establecer si la Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007 emitida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz, se encuentra viciada de nulidad al haberse operado la prescripción en los actos del ente emisor de la Resolución para determinar la deuda tributaria, y es carente de debida fundamentación de hecho y de derecho. 2) Determinar si en verdad existió doble cobro por parte de la Dirección de Recaudaciones del Municipio de Santa Cruz, uno que se pretende realizar sobre una Licencia de Funcionamiento con una patente que fue dada de baja, y otro que efectivamente viene cumpliendo la demandante sobre la Licencia que se encontraría activa.

En contraposición a lo aseverado por la demandante, la entidad demandada afirma que los Actos del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz, a través de su Dirección de Recaudaciones y la Superintendencia Tributaria General han sido pronunciados en total legalidad, velando por la correcta aplicación de las normas cuya transgresión se invoca.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si la demandante posee razón en su pretensión, o por el contrario es la Administración Tributaria y la entonces Superintendencia Tributaria General, quienes aplicaron adecuadamente las normas tributarias cuando determinaron un adeudo tributario por parte del demandante a favor del Fisco. A este fin, de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

la compulsula de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada se establecen los siguientes hechos:

De la revisión de los antecedentes administrativos que originaron la Resolución impugnada, se tiene que la "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." **el 28 de marzo de 2001**, obtuvo del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, Licencia de Funcionamiento bajo el Padrón N° 207841, registrándose entre otros los siguientes datos: Razón Social: Alta Escuela de Dirección y Administración. Actividad: Servicios de Educación. Dirección: Calle Ballivian esq. Viedma N° 809. *Fecha de inicio de actividades: 7 de noviembre de 2000* (fs. 21 primer anexo). El **19 de abril de 2002**, la misma Sociedad obtuvo nueva Licencia de Funcionamiento con Padrón N° 212283, consignándose idénticos datos que los anteriores, a excepción de la dirección que cambia a Calle Manuel Ignacio Salvatierra esquina Tarija y como *fecha de inicio de actividades se registra el 16 de abril de 2002* (fs. 22 del primer anexo).

Esta sociedad reconoció un adeudo tributario en mora en relación a la Patente de Funcionamiento con el Padrón N° 212283 (segunda licencia de funcionamiento) por las gestiones 2002, 2003 y 2004, habiéndose acogido a un plan de pagos previamente consensuado con la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra (fs. 26 y 27 del primer anexo).

El 23 de julio de 2007, El Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, emitió la Vista de Cargo N° 4657/GMSC/VC/2007, en la que invocando como base legal los arts. 65, 95, 100, 103, y 104 de la Ley N° 2492, y art. 1 de la Resolución Administrativa Municipal 835/2004, ejerciendo sus funciones de control, verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, estableció contra la sociedad demandante un adeudo tributario de Bs. 25.923 (Bolivianos veinticinco mil novecientos veintitrés) equivalentes a UFVs 20.994 (Veinte mil novecientos noventa y cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda), calificando su conducta como evasión por incumplimiento de pago de la obligación tributaria por las gestiones **2001, 2002**, en aplicación de los arts. 114 y 115 de la Ley N° 1340 y respecto a las gestiones **2003, 2004 y 2005** califica la conducta del contribuyente como omisión de pago de acuerdo con el art. 165 de la Ley N° 2492, todo en relación a la primera Licencia de Funcionamiento, Padrón N° 207841 (fs. 4 a 5 del segundo anexo). Presentados los descargos, aduciendo prescripción en la acción de la Administración Tributaria y pretensión de doble cobro, ante la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra (fs. 7 a 8 del segundo anexo), esta entidad pronunció la Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007, ratificando la Vista de Cargo en cuanto a la calificación de la conducta del contribuyente se refiere, a los periodos fiscalizados, y en definitiva modificando el adeudo tributario a un total de 27.063 Bs. (Veintisiete mil sesenta y tres Bolivianos), equivalentes a 21.383 UFVs (Veintiún mil trescientos ochenta y tres Unidades de Fomento a la Vivienda), concediendo al sujeto pasivo de la obligación tributaria el plazo de veinte días para la cancelación del adeudo y otorgándole la posibilidad de un plan de pagos (fs. 30 a 32 del segundo anexo, reiterada a fs. 28 a 30 del primer anexo).

Haciendo uso del derecho a la impugnación, la demandante formuló contra la Resolución señalada precedentemente, Recurso de Alzada (fs. 32 a 34 primer anexo) que fue resuelto a través de la Resolución STR/SCZ/RA N° 0059/2008 de 18 de abril de 2008, en la que la Superintendencia Tributaria Regional de Santa Cruz de la Sierra, con los argumentos que discurren de fs. 85 a 96 del primer anexo, confirma la Resolución Determinativa impugnada, motivando la interposición del Recurso Jerárquico, en el que la actora, con el fundamento principal de que se habría operado la prescripción para el ejercicio de los actos de la Administración Tributaria, existiría ausencia total de fundamentos de hecho y de derecho en la Resolución Determinativa pronunciada por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz, y denunciando la pretensión de doble cobro por parte del sujeto activo de la relación tributaria, solicita se revoque la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional de Santa Cruz, y se anule la Resolución Determinativa impugnada (fs. 110 a 112 primer anexo).

Efectuada la relación que precede sobre los actos desarrollados en sede administrativa, este Tribunal Supremo de Justicia arriba a las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- La Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., para desarrollar sus actividades, recabó del Gobierno Autónomo Municipal de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, Licencia de Funcionamiento bajo el Padrón N° 207841, realizando las mismas en sus instalaciones ubicadas en calle Ballivian esquina Viedma N° 809 de la ciudad de Santa Cruz, **desde el 7 de noviembre de 2000 hasta el 16 de abril de 2001**. Por traslado de sus instalaciones a Calle Manuel Ignacio Salvatierra esquina Tarija, obtuvo del mismo Gobierno Autónomo Municipal una nueva Licencia de Funcionamiento con Padrón N° 212283, reiniciando sus actividades en dicha dirección a partir del **16 de abril del 2002**, de donde resulta no ser evidente la afirmación de la demandante cuando expresa: "(...) *A partir del 1 de mayo de 2001, la sociedad trasladó sus actividades bajo la patente de funcionamiento Padrón 212283 (...)*". De haber empezado en la nueva dirección a partir de la fecha que indica la demandante (1 de mayo de 2001), lo habría hecho sin contar con la licencia de funcionamiento correspondiente, es decir que desde el 16 de abril de 2001 al 16 de abril de 2002, se presenta un lapso de tiempo en el que no contaba con licencia. Estas fechas revisten especial importancia porque a partir de ellas, conforme se analizará más adelante, se origina el reclamo de la demandante en relación a la pretensión de la Dirección de Recaudaciones del Municipio indicado, avaladas por la Superintendencia Tributaria Regional y Superintendencia Tributaria General.

Precisamente, partiendo de estas fechas es que la demandante afirma que la Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007, estaría viciada de nulidad por "prescripción". Al respecto, es necesario conceptualizar el *Instituto de la Prescripción*, que proyecta sus efectos sobre las distintas ramas del derecho, comprendiendo obviamente al Derecho Tributario, encontrando su razón de ser en el principio de la seguridad jurídica, a través de un mecanismo que sirve para poner fin a relaciones jurídicas que por un determinado tiempo se encuentran



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

inactivas, cuya principal consecuencia es la extinción de la acción para posibilitar el ejercicio del derecho o de una potestad. En autos, se estaría hablando de la *prescripción extintiva o liberatoria* producida por la inacción de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra por el plazo establecido por la Ley, trayendo consigo el efecto de privar a esta instancia del derecho de exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación.

A efecto de determinar si se operó o no la prescripción, es menester realizar la siguiente puntualización: **a)** Establecer si al caso que nos ocupa es aplicable la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 ó la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003. Para ello, debemos referir que el hecho generador de la obligación tributaria nace en las gestiones 2001 - 2002, calificándose la conducta de la entidad demandante en relación a estos periodos como *evasión por incumplimiento de pago de la obligación tributaria* en aplicación de los arts. 114 y 115 de la Ley N° 1340, siendo en consecuencia esta la Ley a ser aplicada en relación a estos periodos cuyo art. 52. II señala: "*La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años*"; disponiendo el art. 53 de la misma Ley: "*El término se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador*". Ahora bien, la demandante sobre este tema alega que en observancia del art. 33 de la CPE de 1967 y sus reformas, que permite la aplicación retroactiva de la norma, tratándose de sanciones o penalidades. En relación a esta norma constitucional el art. 150 de la Ley N° 2492 señala: "*Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves (...)*". Sin embargo, la actora no toma en cuenta la previsión del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, (Reglamento del Código Tributario), cuya Disposición Transitoria Primera párrafo tercero, establece: "*Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetaran a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999*", párrafo cuya constitucionalidad fue declarada mediante SC 0028/2005 de 28 de abril, correspondiendo entonces aplicar al caso de autos las disposiciones sobre prescripción contenidas en la Ley N° 1340 (5 años).

Bajo el ámbito normativo establecido por las citas legales glosadas en el párrafo anterior, se establece que el plazo para cancelar la obligación tributaria de la gestión 2001 prescribía el 31 de diciembre de 2007 y el de la gestión 2002, el 31 de diciembre de 2008, considerando que para los tributos cuya liquidación es periódica (pago de patente municipal), se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo. Este razonamiento permite establecer que en virtud a que la notificación con la Resolución Determinativa de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, se realizó el 19 de diciembre de 2007 conforme consta a fs. 33 del segundo anexo, la prescripción alegada por la demandante no se operó. El análisis anterior no alcanza a las gestiones 2003, 2004 y 2005.

En relación a la afirmación de la demandante cuando acusa a la Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 como un acto carente de debida fundamentación de hecho y de derecho, debe decirse que en consideración a la fecha de emisión de tal Resolución (1 de noviembre de 2007) en cuanto a los requisitos que debe contener, es aplicable la Ley N° 2492, estableciendo el art. 99. II de este cuerpo normativo *"La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución"*.

Contrastada la Resolución Determinativa con los requisitos anotados, se evidencia que la misma cumple con los requisitos exigidos, es decir, señala el lugar y fecha de su emisión, se encuentra descrito claramente el nombre o razón social del sujeto pasivo, se desarrollaron claramente las especificaciones sobre el adeudo tributario, se encuentran descritos sin lugar a equívocos, los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa la misma, se encuentra la calificación de la conducta del contribuyente, del mismo modo se detalló la sanción correspondiente a la contravención que fue determinada, constando finalmente la firma, nombre y cargo de la autoridad competente que la emitió, es decir que no se produjo causa alguna que determinara la nulidad de la Resolución Determinativa, por lo que no corresponde otorgar razón a la demandante en su pretensión, al no verificarse en las resoluciones de la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, como tampoco en la Superintendencia Tributaria General que hayan incurrido en transgresión de disposición legal alguna.

SEGUNDA.- La Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., reconoce un adeudo tributario en mora en relación a la Patente de Funcionamiento con el Padrón N° 212283 (segunda licencia de funcionamiento) por las gestiones **2002, 2003 y 2004**, acogiéndose a un plan de pagos previamente consensuado con la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Santa Cruz de la Sierra. No obstante de dicho acuerdo, la misma Dirección notifica a la Sociedad demandante, con la Vista de Cargo N° 4657/GMSC/VC/2007 de 23 de julio de 2007 y posterior Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007, en la que establecen el adeudo tributario -conforme ya se refirió- por las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, en relación a la primera Licencia de Funcionamiento, Padrón 207841.

Ahora bien, corresponde efectuar el análisis pertinente entre estos dos actos Administrativos de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, que fueron ratificados primero por la Superintendencia Tributaria Regional de la misma ciudad y luego por la entonces Superintendencia Tributaria General, y el plan de pagos señalado:

- **Acuerdo para la cancelación del adeudo tributario.-** Licencia de funcionamiento Padrón 212283 (Segunda licencia). Gestiones



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

2002, 2003 y 2004. Solicitante: Rosenda Jacquelin Ruíz Sánchez, representante de Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., Calle Manuel Ignacio Salvatierra esquina calle Tarija.

- **Vista de Cargo N° 4657/GMSC/VC/2007, de 23 de julio de 2007 y Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD/2007 de 1 de noviembre de 2007.-** Licencia de Funcionamiento Padrón 207841 (Primera licencia), Gestiones, 2001. **2002, 2003, 2004** y 2005, Dirección; Calle Ballivian esquina Viedma N° 809, representante legal de la Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., Rosenda Jacquelin Ruíz Sánchez.

Del análisis precedente se concluye que los actos administrativos de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz, poseen las siguientes analogías: **a)** Idénticas gestiones 2002, 2003, 2004, **b)** Idéntica Razón Social, "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas", **c)** Idéntica Representante legal, Rosenda Jacquelin Ruíz Sánchez, **d)** Idéntica actividad comercial. Consiguientemente, este Tribunal indubitadamente determina la existencia de **doblo cobro** por parte de la Dirección de Recaudaciones mencionada en relación a las gestiones 2002, 2003 y 2004, habida cuenta que en autos, se establece una identidad en cuanto a los periodos fiscalizados, al Giro y/o Razón Social de la entidad demandante, de su representante legal y de la actividad comercial, correspondiendo dar razón a la demandante en esta pretensión, restituyendo sus derechos efectivamente conculcados con la actividad de la Administración.

De los antecedentes administrativos venidos a este Tribunal, concretamente de las Licencias de Funcionamiento, se establece que existió un lapso de tiempo de exactamente un año (16 de abril de 2001 al 16 de abril de 2002) en el que la demandante no realizó ninguna actividad comercial, por ende, tampoco puede fiscalizarse una gestión inactiva, menos establecer un adeudo tributario. Tampoco puede pretenderse, menos imputarse adeudo tributario por la gestión 2005, habida cuenta que a partir del 16 de abril del 2002, la Sociedad demandante realizó sus actividades bajo una nueva Licencia con Padrón N° 212283, aspectos éstos que no han sido debidamente aprehendidos, tanto por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Santa Cruz, cuanto por las instancias encargadas de resolver las impugnaciones planteadas en sede administrativa.

TERCERA.- En cuanto al hecho de que no se dio de baja la primera Licencia de Funcionamiento Padrón N° 207841, sobre cual se gira la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, debe decirse que aunque materialmente no se haya hecho, la Dirección de Recaudaciones del Municipio de Santa Cruz, al conceder en favor de la ahora demandante una segunda Licencia de Funcionamiento, en la que se consignan datos exactamente similares en relación a la Primera Licencia, a excepción de la dirección del domicilio de la sociedad, debió entender que no pueden co-existir dos permisos similares relacionados -conforme se ha establecido-, con una misma actividad comercial y un mismo negocio, entendiéndose tácitamente la invalidez o baja de la primera licencia.

Al respecto, es obligación del Tribunal Supremo de Justicia aplicar el principio constitucional de **verdad material** previsto en el art. 180. I de la Carta Fundamental del Estado boliviano, interpretado por el Tribunal Constitucional Plurinacional bajo los siguientes términos:

Se destaca la primacía de la verdad material sobre la verdad procesal, como lo señala la SCP 1125/2010-R de 27 de agosto del 2010, que determina: *"...éste implica que el juzgador está obligado, a momento de emitir sus resoluciones, a observar los hechos tal como se presentaron y analizarlos dentro de los acontecimientos en los cuales encuentran explicación o que los generaron, de ello se infiere que la labor de cumplimiento de este principio implica un análisis de los hechos ocurridos en la realidad, anteponiendo la verdad de los mismos antes que cualquier situación, aunque, obviamente, sin eliminar aquellas formas procesales establecidas por la ley que tienen por finalidad resguardar derechos y garantías constitucionales. El ajustarse a la verdad material, genera la primacía de la realidad fáctica sobre la aparente verdad que pueda emerger de los documentos; aplicando este principio, debe prevalecer la verificación y el conocimiento de los hechos, sobre el conocimiento de las formas..."*.

Aplicar este principio, implica decir que ante los hechos acontecidos en sede administrativa, referidos a las dos Licencias de Funcionamiento otorgadas por la misma Administración, no existe argumentación válida o justificativo para el cobro doble sobre los mismos periodos fiscalizados, como también resulta inadecuada la calificación de la conducta del contribuyente Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., como evasión por incumplimiento.

Finalmente, no puede dejarse de mencionar que si bien es cierto que no se operó la prescripción en los actos de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, no es menos evidente que pese a ello, no puede permitirse el doble cobro sobre un mismo negocio y una misma actividad conforme los fundamentos precedentes, lo contrario sería cohonestar con un ejercicio arbitrario y abusivo de la Administración.

En consecuencia corresponde tener presente que el adeudo tributario por la gestión 2001 no prescribió, en aplicación del último párrafo de la Disposición Transitoria Tercera del DS N° 27310, no obstante la entidad demandante tuvo actividad únicamente hasta el 16 de abril de esa gestión, habiendo permanecido inactiva desde la fecha señalada hasta el 16 de abril de 2002 conforme consta de la nueva licencia de funcionamiento que le fue otorgada el 19 de abril de 2002, es decir, en el cobro del tributo correspondiente deberá aplicarse solamente el periodo en que tuvo actividad.

Del mismo modo en relación con la gestión 2002, la aplicación de las obligaciones tributarias derivadas de su actividad corresponderá a partir del 16 de abril de dicha gestión hacia adelante, considerando las gestiones 2003 y 2004 en su integridad.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 629/2008. Contencioso Administrativo.- Sociedad "Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L." contra la Superintendencia Tributaria General.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda de fs. 17 a 22 de obrados y en su mérito, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0393/2008 pronunciada el 14 de julio de 2008 por el entonces Superintendente Tributario General, actual Autoridad de Impugnación Tributaria (AGIT), quién asume aquellas funciones por disposición del art. 141 del DS N° 29894 de 7 de febrero de 2009, debiendo la autoridad demandada pronunciar nueva Resolución Administrativa que refleje el razonamiento de la presente Sentencia.

La Magistrada Rita Susana Nava Durán adjunta voto aclaratorio.

No suscribe el Magistrado Rómulo Calle Mamani por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Antonio Guido Campere Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntuya Juaniqueña
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaly Manríquez Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

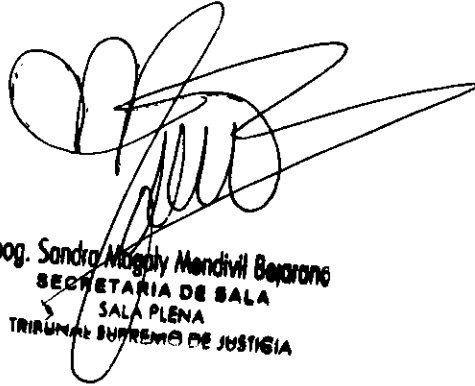
GESTIÓN: 2015.....

SENTENCIA Nº 83..... FECHA 10 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015.....

Dr. Rómulo Celso Mamani

VOTO DISIDENTE:



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

VOTO ACLARATORIO

La Magistrada del Tribunal Supremo de Justicia, Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto aclaratorio a la **Sentencia N° 83/2015 de 10 de marzo de 2015** del **Exp. 629/2008** en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Sociedad Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L. contra Superintendencia Tributaria General, según los siguientes fundamentos:

I. SUSTENTO DEL VOTO DE ACLARACION Y QUE SE ENTIENDE POR ESTE

El voto de aclaración tiene su sustento de hecho y derecho en los Votos Disidentes de las Magistradas del Tribunal Constitucional, Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez y Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños, respectivamente a las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 0049/2012 de 26 de marzo de 2012 y N° 077/2012 de 13 de agosto de 2012 y representa conforme a los votos disidentes señalados no solo *"...un ejercicio legítimo a su libertad de pensamiento y consiguientemente libertad de expresión, sino que resulta ser una de las exteriorizaciones de la pluralidad y pluralismo que nuestra Constitución no solo reconoce, sino gestiona"*.

Ahora bien, debe entenderse por voto de aclaración a emitir un voto particular, que se engrosa luego de la resolución (fallo o decisión final) de la Sentencia, Resolución o Auto Supremo, por mayoría de razón, en el cual sin disentir totalmente del criterio mayoritario, expresa distintas razones para resolver en el mismo, pero con otro fundamento y puede ser a la parte considerativa como a la parte resolutive.

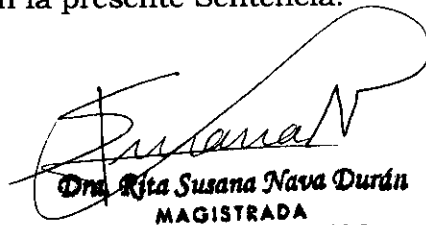
II. FUNDAMENTACIÓN DEL VOTO DE ACLARACION

El voto de aclaración que se emite se dirige a la parte resolutive, porque al existir 2 puntos de controversia resueltos en la sentencia y solo declarar probado uno (doble cobro de la licencia de funcionamiento de las gestiones 2002,2003 y 2004 sobre una licencia de funcionamiento dada de baja y otra activa que son la misma), se debe declarar probada en parte la demanda con relación al punto de controversia referido a doble cobro de la licencia de funcionamiento de las gestiones 2002,2003 y 2004 sobre una licencia de funcionamiento dada de baja y otra activa que son la misma del contribuyente Sociedad Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L. e improbados el otro punto de controversia.

III. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que en la **Sentencia N° 83/2015 de 10 de marzo de 2015** del **Exp. 629/2008** se debe fallar: **POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y art. 6 de la Ley N° 620 declara **IMPROBADA** la demanda de fs. 17 a 22 interpuesta por el la Sociedad Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L. contra Superintendencia Tributaria General en relación al punto de controversia referidos a: Si la Resolución Determinativa N° 2104/GMSC/RD2007 de 1 de noviembre de 2007 emitida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz, se encuentra viciada de nulidad al haberse operado la prescripción y si es carente de motivación de hecho y de derecho y **PROBADA** la demanda de fs. 17 a 22 con relación al punto de controversia 2 referido a: doble cobro de la licencia de funcionamiento de las gestiones 2002, 2003 y 2004 sobre una licencia de funcionamiento dada de baja y otra activa que son la misma del contribuyente Sociedad Alta Escuela de Dirección y Administración de Empresas S.R.L., en consecuencia se deja sin efecto el Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0393/2008 de 14 de julio del 2008 emita por la Superintendencia Tributaria General e igualmente quedan sin efecto la Resolución STR-SCZ/RA/N° 0059/2008 de 18 de abril de 2008 emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz y la Resolución Determinativa N° 2104/GSMC/RD/2007 de 1 de noviembre de

2007 y modulando los efectos de la presente Sentencia, la Autoridad Administrativa Tributaria, en sujeción a la presente Sentencia deberán emitir nueva Resolución Determinativa realizando nueva liquidación conforme a lo dispuesto en la presente Sentencia.



Dña. Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Sucre, 10 de marzo de 2015

1. The first part of the document is a list of names and titles of the members of the committee.