

# AUTO SUPREMO N:122/2013

## FECHA AUTO:

SALA PLENA

SENTENCIA: 122/2013.

EXP. N°: 174/2006.

PROCESO: Contencioso Administrativo.

PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

FECHA: Sucre, dieciséis de abril de dos mil trece.

Pronunciada en cumplimiento de la resolución de amparo constitucional, dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes "GRACO" Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 68, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, y Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero; la resolución de amparo constitucional de fs. 197 a 205; los antecedentes procesales y:

CONSIDERANDO I: Que apersonándose al Tribunal Supremo de Justicia, Cecilia Levy de Tejada, en su condición de Gerente a.i. de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, por memorial de fs. 63 a 68, interpone demanda contencioso administrativa contra la Superintendencia Tributaria General, fundamentando en síntesis lo siguiente:

Que el contribuyente EDITORIAL CANELAS SA., en fechas establecidas para el efecto, presentó declaraciones juradas correspondiente al IVA e IT de los periodos fiscales 11/03 al 08/04 y el 10/04 con montos determinados pero sin la cancelación del importe declarado, hecho que según el art. 160 núm. 3 de la Ley N° 2492 (Cód. Trib.), constituye una contravención tributaria, omisión que se sanciona conforme establece el art. 165 de la misma norma, con multa del 100% del tributo omitido; por esta razón el contribuyente mediante Formularios 8005, 8006 y 8007, solicitó en varias oportunidades plan de facilidades de pago por la deuda vencida por diversos periodos fiscales, efectuando en cada uno de ellos depósitos del 5% a cuenta del total adeudado, los que fueron rechazados por incumplir los requisitos previstos en el art. 8 núm. 3 y art. 9 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-04, al disponer que ante la omisión de pago, la solicitud queda automáticamente desistida, así también por la falta de constitución de garantías.

Que la administración tributaria (AT) rechazó y declaró desistidas las solicitudes de plan de facilidades de pago, en aplicación a lo previsto en el art. 168 de la Ley 2492 y art. 18 de la RND. N° 10-0021-04, iniciando el procedimiento sancionador emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 01/2004 al 18/2004 los que fueron notificados al contribuyente el 14/12/2004, concluyendo con la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 65/2004 a 68/2004, notificados el día 31/12/2004, concediendo al sujeto pasivo en cada uno de los autos el plazo de 20 días (computables desde su notificación) para la presentación de pruebas de descargo que desvirtúen la calificación inicial de la conducta. Empero el contribuyente por memorial presentado el 31/12/2004, en franco desconocimiento de las normas tributarias que regulan la contravención por omisión de pago y el procedimiento sancionador, planteó nulidad de los autos iniciales de sumario contravencional, que la AT por proveído UTJ N° 194/2004 rechazó los descargos y la solicitud de nulidad planteado de contrario, luego en cumplimiento a los arts. 165, 166 y 168 del Cód. Trib. (Ley 2492), emitió las

Resoluciones Sancionatorias Nos. 02/2005 al 23/2005, sancionando al contribuyente con multa del 100% del tributo omitido, haciendo un total de UFV's. 2.311.765; con estas resoluciones se notificó en fechas 14 y 17 de febrero de 2005. Por su parte el contribuyente (Editorial Canelas SA.), planteó recurso de alzada, siendo resuelto por el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba mediante Resolución SRT-CBA/0038/2005, confirmando las resoluciones sancionatorias; contra este fallo el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, por lo que el Superintendente Tributario General (STG) pronunció la resolución STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero de 2006, anulando la resolución de alzada y por tanto las resoluciones sancionatorias, así también por Auto Motivado STG-RJ 04/2006 de 22 de febrero, dispuso no ha lugar a la solicitud de aclaración planteada por la AT.

Agrega que el STG para anular la resolución de alzada, simplemente consideró la supuesta falta de firma del Jefe del Departamento de Fiscalización en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, contemplada en el art. 12 de la RND 10-0021-04, referido a la "imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación", y pese a las aclaraciones que hizo la AT que en el presente proceso las sanciones se originaron debido al no pago de los adeudos determinados por el propio contribuyente en las correspondientes declaraciones juradas, presentadas dentro los términos fijados para el efecto, procedimiento sancionador que conforme establece el inc. g del art. 11 de la RND N° 10-0021-04 se encuentra expresamente establecido en el art. 18 de la misma disposición normativa; además que el núm. 2 del art. 18 establece que el "procedimiento sancionador se iniciará con la notificación al presunto contraventor con el Auto Inicial del Sumario Contravencional por Omisión de Pago, consignando la sanción establecida para el efecto calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado. El auto inicial del sumario contravencional será proyectado por el Departamento Jurídico, Técnico y de Cobranza Coactiva"; por esta razón aduce vulneración al art. 18 de la referida norma legal, al justificar que el procedimiento sancionador conlleva una característica particular y específica, donde el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva proyecta el Auto Inicial del Sumario Contravencional, y finalmente suscribe la Resolución Final del Sumario, aspecto que no fue considerado ni tomado en cuenta en la resolución del recurso jerárquico, ni en el auto motivado de 22 de febrero de 2006.

Añade que el art. 12 de la RND 10-0021-04 (referido al procedimiento de determinación), nada tiene que ver con el procedimiento de imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada, reglamentada por el art. 18 de dicha norma, que tiene su propio procedimiento sancionador desde su inicio hasta su conclusión, así aclara que la sanción impuesta a Editorial Canelas SA., conforme al art. 94. II del CTb., surge por declaraciones juradas del propio contribuyente que determinan la existencia de una deuda tributaria, que fue declarada y no pagada, por tanto no se encuentra vinculado al procedimiento de determinación o fiscalización.

En base a estos argumentos impetra que en sentencia se declare probada la demanda, en consecuencia vigente la Resolución Administrativa STR-CBA/0038/2005 de 6 de junio de 2005, que confirma las resoluciones sancionatorias impugnadas por el sujeto pasivo.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 70, se corrió traslado y citado legalmente como consta a fs. 84, Rafael Vergara Sandóval en su condición de Superintendente Tributario General, en tiempo hábil por memorial de fs. 127 a 131, sin contestar la demanda opuso excepción previa de impersonería en el demandante, excepción que corrida en traslado a la parte actora no fue respondida y, que fue resuelto por Auto Supremo N° 094/2008 de 26 de marzo de 2008 cursante de fs. 135 a 136, declarando improbadamente la excepción opuesta.

Que si bien el demandado responde la demanda, en base a los argumentos expuestos por memorial de fs. 138 a 139, sin embargo no se admite conforme acredita el proveído de fs. 141, por haberse presentado la respuesta a la demanda en forma extemporánea, por lo que, no existiendo nada más que tramitar se decretó autos para sentencia, y posteriormente siguiendo el entendimiento expresado en la resolución jerárquica, se emitió la Sentencia N° 142/2012 el 23 de mayo de 2012 (fs. 150 a 154), que

fue dejada sin efecto por la Resolución N° 033/2013 de 1° de febrero de 2013 (actuados que cursan de fs. 173 a 205), pronunciada por Tribunal de Garantías dentro la acción de amparo constitucional al que recurrió la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, ante esta situación resulta inexistente la sentencia, correspondiendo emitir una nueva.

CONSIDERANDO III: Que en virtud a 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, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General y la Gerencia Distrital Graco Cochabamba del SIN.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos procesales, los anexos adjuntados y la resolución administrativa impugnada, se establece lo siguiente:

1).- Según los argumentos expresados en la demanda y reiterados a tiempo de interponer el recurso de amparo constitucional, la Gerencia Graco Cochabamba del SIN, denuncia que en la resolución jerárquica se vulneró el art. 18 de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, previsto para la imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente, y que en este caso no cuentan con otro medio judicial de defensa como el proceso contencioso administrativo en apoyo de los arts. 778 del Cód. Pdto. Civ., 69 de la Ley 2341 y 2 de la Ley 3092, al encontrarse agotada todas las instancias en la vía administrativa.

La controversia surge con la resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero de 2006 cuyo original cursa de fs. 349 a 362 del anexo 2 de 2, y su Auto Motivado STG-RJ 004/2006 de 22 de febrero de 2006, pronunciados por el Superintendente Tributario General, que anuló la Resolución de Alzada STR/CBA/0038/2005 de 6 de junio de 2005 (fs. 233 a 234 del mismo anexo 2 de 2), emitido por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba del SIN, que a su vez confirmaba las resoluciones sancionatorias emitidas por la administración tributaria.

En los hechos, la resolución impugnada no sólo dejó sin efecto la resolución de alzada, sino también todas las resoluciones sancionatorias, sustentando su decisorio en los arts. 36 de la Ley N° 2341 del Procedimiento Administrativo y 55 del DS. N° 27113 (Reglamento a la Ley N° 2341), referidos a la nulidad de procedimiento, principalmente aplicando el art. 12 núm. 2 de la RND N° 10-0021-04 sobre contravenciones tributarias por imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación, al sostener que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional no llevan la firma del Jefe del Departamento de Fiscalización.

Si bien la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en tiempo hábil interpuso contra la resolución jerárquica, solicitud de rectificación y aclaración, señalando que la conducta del contribuyente no está vinculada a la determinación, sino que emerge de una deuda tributaria hecha por el propio contribuyente a través de declaraciones juradas, que demuestran la existencia de deudas tributarias no pagadas o pagadas parcialmente, contemplada en el art. 18 de la RND citada; empero, la Superintendencia Tributaria General mediante Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero de 2006 (fs. 371 a 373), declaró no haber lugar a la rectificación, supuestamente porque no evidenció error material ni concepto oscuro o cualquier omisión.

2).- En la especie, revisando todo lo obrado, se evidencia que a fs. 1 (del anexo 1 de 6), cursa el memorial presentado el 31 de diciembre de 2004 por Editorial Canelas SA., dentro el proceso sancionador, denunciando la existencia de vicios de procedimiento que generan nulidad de obrados, en

la emisión de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 02 al 23 del 2005, referidos al incumplimiento de los requisitos formales establecidos en el num. 2 inc. g) del art. 12 de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, que dispone de manera expresa que el Auto Inicial del Sumario Contravencional debe estar firmado por el Gerente Distrital o GRACO y el Jefe del Departamento de Fiscalización, incidente que fue rechazado por la administración tributaria en base a la resolución UTJ N° 194/2004 de 31 de diciembre de 2004.

Sin embargo, el accionar del contribuyente Editorial Canelas SA., ciertamente indujo en error a la autoridad jerárquica y por ende al órgano jurisdiccional en la resolución dejada sin efecto de fs. 150 a 154, al lograr la aplicación del art. 12 num. 2 inc. g) de la RND N° 10-0021-04 en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, es decir, la exigencia que debían contener la firma del Jefe de Departamento de Fiscalización, omisión que vicia de nulidad a tales actos.

Al presente, realizada la interpretación exhaustiva a la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 (fs. 1 a 17 del expediente), conforme al reclamo planteado por la AT (Graco Cbba del SIN), se puede establecer de manera inequívoca que en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 02/2005 al 23/2005, se aplicó correctamente el inc. 2) del art. 18 de dicha norma, que para el caso específico está prevista referente a la "imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente", al establecer que: "El procedimiento sancionador se iniciará con la notificación al presunto contraventor con el Auto Inicial del Sumario Contravencional por Omisión de Pago consignando la sanción establecida para el efecto calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado. El Auto Inicial del Sumario Contravencional será proyectado por el Departamento Jurídico, Técnico y de Cobranza Coactiva". Lo expuesto demuestra que las resoluciones sancionatorias no requerían la firma del Jefe del Departamento de Fiscalización, siendo suficiente del responsable del Departamento Jurídico, Técnico y de Cobranza Coactiva, como sucedió en el caso de análisis, por lo tanto no correspondía su anulación por esta causa, como dispuso la resolución jerárquica.

3).- En base al marco normativo, se concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución impugnada y su Auto Motivado, aplicó erróneamente el art. 12 num. 2 inc. g) de la RND 10-0021-04, establecido para la imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación, que no es el caso de la sanción, vulnerando lo previsto en los numerales 1 y 2 del art. 18 de dicha norma, que expresamente señala que el Auto Inicial del Sumario Contravencional será proyectado y firmado por el Jefe del Departamento Jurídico.

En efecto, el art. 18 de la RDN 10-0021-04, reglamentando los arts. 94 y 108 del Cód. Trib., dispone sobre las Diligencias Preliminares en la segunda parte del num. 1 que el Departamento de Recaudación y Empadronamiento, donde esté inscrito el sujeto pasivo, donde se verificó la omisión de pago o el pago de menos, comunique al Departamento Jurídico, Técnico y de Cobranza Coactiva sobre ese hecho, no solo para el cobro del monto de tributo omitido, sino también para la aplicación de las sanciones que correspondan. A mayor abundamiento el num. 3 del art. 18 de la citada RND, aclara que la presentación de los descargos debe realizarse en el Departamento Técnico, Jurídico y de Cobranza, a diferencia del caso regulado por el art. 12 en el que se establece que tales descargos deben presentarse ante el Departamento de Fiscalización.

De lo relacionado precedentemente y, en consideración a la clasificación prevista en el art. 11 de la RDN, se puede establecer que los procedimientos sancionatorios señalados en los arts. 12 y 18 de la citada norma, son totalmente diferentes y que no pueden aplicarse de manera indistinta a cualquiera de ellos, como estableció la resolución de amparo constitucional, en base a los argumentos sólidos debidamente demostrados por la AT, al sostener que en el caso presente sólo se aplica el art. 18 y por lo tanto no corresponde ninguna nulidad como erróneamente determinó la STG en la resolución jerárquica impugnada.

En definitiva, del análisis que antecede este Tribunal Supremo de Justicia con la facultad conferida de realizar control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede

administrativa, concluye que la Superintendencia Tributaria General, al pronunciar la resolución impugnada (STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, y el Auto Motivado STG-RJ 04/2006 de 22 de febrero), incurrió en conculcación del art. 18 de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, realizando incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica - jurídica que no se ajusta a derecho, al aplicar al caso de análisis otro procedimiento sancionador previsto por el art. 12 de la citada RDN, en lugar de aplicar el art. 18 de dicha norma; por consiguiente resulta evidente lo afirmado en la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 68, dejando sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero de 2006, así como el Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero de 2006, pronunciados por el Superintendente Tributario General, reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud del art. 141 del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009; en consecuencia, mantiene subsistente y con total validez la Resolución Administrativa STR-CBA/0038/2005 de fecha 6 de junio de 2005, como las Resoluciones Sancionatorias Nos. 02 al 23 del 2005 dictadas por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN.

Sin costas, en aplicación del art. 39 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Esta Sentencia es dictada en Sucre capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dieciséis días del mes de abril de dos mil trece años.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán

MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina

MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas

Secretario de Sala Plena