



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 098/15 de 01/06/2015

H.R. N° 3045 del 08/06/15 01-06-15

08:40

SP  
122

32  
**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 225 /2014.  
**FECHA:** Sucre, 15 de septiembre de 2014  
**EXP. N° :** 464/2007.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo interpuesto por la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0301/2007 de 3 de julio, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 105 a 121, la respuesta de fs. 155 a 159 y los antecedentes del proceso.

**CONSIDERANDO I:** Que la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay, legalmente representada por Víctor Hugo Añez Crespo, interpone demanda en la vía contencioso administrativa señalando que:

La Administración Tributaria Municipal (ATM) mediante Orden de Fiscalización N° 05/04 instruyó la fiscalización del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBM), Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA) y Patentes de Funcionamiento, de las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 a la Mutual Guapay; que luego de anularse una Vista de Cargo por vicios en su contenido, se emitió una nueva con N° 1107/GMSC/VC/2005, la cual fue objetada por la entidad demandante argumentando nulidad en su emisión, pues no se habría reconocido la exención del pago del IPBI en base a la Resolución Administrativa N° 88/98 de 20 de noviembre de 1998 y Ordenanza Municipal N° 388/2003 de 9 de octubre; una vez emitida la RD N° 2694/GMSC/RD/2005 que establecía el adeudo tributario de UFV's 1.303.112 en su contra por concepto del IPBI respecto al inmueble con Código Catastral 001133001 por las gestiones 1999 a 2002 y multa del 50 % de la deuda tributaria establecida por Evasión de acuerdo a la Ley N° 1340; ambos quedaron nulos mediante Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 0085/2006.

En mérito a esta última resolución se emitió la nueva Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006 de 24 de julio, estableciéndose nuevamente adeudo tributario contra la entidad demandante por el IPBI, solicitando el contribuyente dejar sin efecto la misma por contener vicios de nulidad, al no cumplir con los requisitos esenciales para su emisión por ser lesiva a su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

derecho a la defensa, asimismo el reconocimiento de la exención del IPBI, prescripción de la gestión 1999 e indebida multa por Evasión, señalando además que la contravención estaría derogada, por el nuevo Código Tributario; con estos antecedentes, se emitió la Resolución Determinativa N° 201/GMSC/RD/2006, estableciéndose adeudo tributario de UFV's 1.657.195 por concepto del IPBI respecto al inmueble con Código Catastral 001133001 por las gestiones 1999 a 2002 y multa del 50 % de la deuda tributaria por Evasión; interpuesto el Recurso de Alzada por parte del contribuyente, fue resuelta mediante la Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 0050/2007 de 2 de marzo, que dispuso, sin necesidad de entrar al fondo, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la Administración Tributaria Municipal emita nueva Vista de Cargo; determinación que fue objeto de Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria Municipal y resuelta por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0301/2007 de 3 de julio, resolviendo revocar totalmente la Resolución de Alzada, quedando firme la Resolución Determinativa en cuestión.

Con tales antecedentes expresa que la Resolución impugnada, ilegalmente confirmó la Resolución emitida por la Administración Tributaria Municipal, expresando los siguientes vicios y agravios:

1) **Que no se consignó el Número de Registro Tributario, en el presente caso del Padrón Municipal, en la Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006**, requisito que conforme establece el art. 103 de la Ley de Municipalidades, sería esencial y cuya mención se habría omitido en la Vista de Cargo. Refiere que la Administración Tributaria Municipal le asignó el número de Padrón de contribuyente N° 206937; sin embargo, la Administración Tributaria, a tiempo de emitir la Vista de Cargo, no cumplió con lo establecido en los arts. 96. III de la Ley N° 2492 y 18 inc. d) del DS 27310, en consecuencia habría vulnerado el Principio constitucional de Obligatoriedad y Cumplimiento de la Ley, el derecho a la seguridad jurídica y la Garantía al Debido Proceso, aspectos que la autoridad demandada habría reconocido; empero, en su resolución jerárquica señaló que esos vicios de nulidad no podían ser entendidos como un vicio grave y menos una vulneración a la seguridad jurídica, sin que esa instancia tenga la facultad de clasificar los vicios de nulidad en graves o leves; sino, lo que debió hacer es aplicar la Ley.

2) **En la Vista de Cargo no se especificó si la Base Imponible del adeudo tributario fue determinada sobre Base Cierta o Presunta, conforme al art. 96.1 de la Ley N° 2492**, constituyendo de igual manera un requisito esencial, por cuanto de esta forma se sabría si la Administración Tributaria conoció en forma directa los hechos generadores del tributo o si se habría deducido los hechos generadores del mismo, en relación a circunstancias o conexiones, en previsión del art. 43 de la Ley N° 2492, lo cual le hubiera permitido defenderse correctamente; señalando que según la comprensión de la autoridad demandada, el contribuyente mutual Guapay debió haber sobreentendido o adivinado qué clase de base imponible utilizó la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Administración Tributaria Municipal y, que este vicio no le habría ocasionado indefensión alguna por cuanto presentó memoriales en ejercicio de su derecho a la defensa, afirmación que la considera inaudita, porque el sólo hecho de presentar descargos no subsana esa omisión.

**3) Falta de fundamentación de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa**, pues en ambos no se indica de dónde proviene la multa por incumplimiento, ya que a su entender se trataría de una contravención, toda vez que no existe multa por un delito, lo que le impidió defenderse a momento de presentar sus descargos; empero, la autoridad demandada le señaló que el mismo se origina cuando el contribuyente paga la deuda tributaria después de vencido el plazo para su presentación, según el art. 47 de la Ley N° 2492, sin considerar que las multas formarían parte de la deuda tributaria cuando corresponda, conforme el art. 18 inc. f) del DS 27310.

**4) Por otro lado alega que se desconoció de la Resolución Administrativa N° 88/98 de 20 de noviembre de 1998 y de la Ordenanza Municipal N° 388/2003 de 9 de octubre de 2003**, las cuales exentarían al contribuyente del pago del IPBI desde la gestión 1997, exención radicada por la referida Ordenanza y que hace referencia a las gestiones 2001 y 2002, respecto del inmueble con Código Catastral 001133001, en razón a que conforme sus estatutos, sería una entidad sin fines de lucro y de carácter eminentemente social, beneficio otorgado en cumplimiento a la Ley N° 843 y el DS 24204, actos administrativos que no habrían sido considerados por la Autoridad demandada, por cuanto sobre la Resolución Administrativa N° 88/98 se limitó a señalar que se trataría de una fotocopia simple e ilegible, incumpliendo su deber de solicitar a la Administración Tributaria Municipal la remisión de copia legalizada de la Resolución Administrativa señalada, lo que no realizó, incumpliendo el art. 200 de la Ley N° 2492, y en cuanto a la Ordenanza Municipal N° 388/2003, presentada en fotocopia legalizada, simplemente no la consideró. Instrumentos que demuestran este derecho adquirido por la entidad demandante que señala, no puede ser desconocido.

**5) Finalmente, señala que no correspondería la multa por Evasión, toda vez que esta quedó derogada por el nuevo código tributario**, en la cual no está prevista, tomando en cuenta que el Código Tributario vigente - Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003- por mandato de su Disposición Final Décima, entró en vigencia el 4 de noviembre de 2003, derogando al mismo tiempo la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, y a su vez la contravención de Evasión Fiscal que disponía el anterior Código Tributario.

En mérito a lo expuesto y al amparo de los arts. 2 de la Ley N° 3092, 118 núm. 7) de la Constitución Política del Estado Abrogada, 778 y sgtes. del Código de Procedimiento Civil (CPC), solicita se declare la Revocatoria de la Resolución impugnada y en consecuencia se declare la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO II:** Que corrido en traslado la demanda, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval en representación legal de la Superintendencia Tributaria General (STG), quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

No obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, sobre el primer punto en cuestión agrega que cuando el vicio no es muy grave, es posible mantener la vigencia del acto, suprimiendo o corrigiendo el vicio que lo afecta, lo cual se llama convalidación; añade, que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la Ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en el art. 36. II de la Ley N° 2341, es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, lo que en el caso presente no ocurrió, puesto que el sujeto pasivo no se encontró sometido a la arbitrariedad del GMSC, por el contrario se evidencia que la Vista de Cargo concedió el término de 30 días para la presentación de descargos, derecho que ejerció el contribuyente al presentar los mismos y solicitar la nulidad de dicho acto administrativo.

Si bien la Vista de Cargo establece parámetros para fijar la base imponible, como ser documentación presentada por el contribuyente, información de los registros municipales, valores en libros, etc., no fija en forma textual que la base imponible fue determinada sobre base cierta; no obstante, la detección de los comprobantes de pago del IPBI, que no figuran en el registro de pagos en el sistema del GMSC, se consideró como declaraciones no presentadas, vicio que no ocasionó indefensión al contribuyente, dado que presentó un memorial de descargos; asimismo indica que al establecer en forma clara y precisa el monto de la deuda tributaria, presentado en cuadro detallado los componentes de la misma, estableció que ella se compone del mantenimiento de valor, intereses, multa por incumplimiento de Deberes Formales y multa correspondiente por Evasión Fiscal, elementos que surgen cuando el sujeto pasivo cancela la obligación tributaria después de vencido el plazo para su presentación.

Indica que respecto a la Resolución de Exención N° 88/98, la misma cursa tan sólo en fotocopia simple, prueba que debió cumplir con el art. 217 inc. a) de la Ley N° 3092, razón por la que la autoridad demandada no valoró dicho documento; asimismo manifiesta respecto a la multa impuesta al contribuyente, la Disposición Primera del DS 27310 determina que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492, se sujeta a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340, careciendo la demanda de sustento jurídico-tributario por lo que solicita se declare improbadamente la misma.

Corrida en traslado la respuesta, no fue formulada la réplica, disponiéndose "Autos" para sentencia.

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:

La Administración Tributaria Municipal (ATM), el 4 de noviembre de 2004 notificó a MUTUAL GUAPAY con el Inicio de Fiscalización N° NIF-0078/04 de 26 de octubre, respecto al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), Vehículos (IPVA) y Patentes, por las gestiones 1998 al 2002, requiriendo documentación consistente en Estados Financieros, anexos de las cuentas de activo fijo, terrenos, edificios y vehículos, actualización, depreciación acumulada y valor neto del inmueble, anexos de la cuenta otros activos o realizable, formularios de pago de impuestos por las cinco gestiones mencionadas del IPBI, Vehículos y Patentes de funcionamiento, carnet de propiedad de vehículos, facturas de compra de vehículos (fotocopias), minuta de transferencia o póliza de importación (fs. 1 a 2 del anexo de antecedentes administrativos).

Emitido la correspondiente acta de fiscalización, se notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006 de 24 de julio, estableciéndose que efectuada la liquidación del IPBI del inmueble con código catastral N° 001133001 y tomando como base imponible los valores en libros declarados por el contribuyente, se han determinado diferencias, consecuentemente la deuda tributaria por las gestiones 1999 al 2002, actualizada al 12 de junio de 2006, sin considerar la multa por mora, asciende a Bs. 1.918.811 equivalentes a 1.654.848 UFV's, deduciéndose que la conducta del sujeto pasivo es calificada como evasión, otorgándole al mismo un plazo de treinta días, computables a partir de su legal notificación (fs. 13 a 17 del anexo de antecedentes administrativos).

La entidad demandante presentó descargos a la Vista de Cargo precitada, observando vicios de nulidad por falta de contemplación de los requisitos esenciales establecidos en los arts. 96 de la Ley N° 2492 y 18 del DS 27310 y por lesión al derecho constitucional a la defensa por no precisar el concepto por el cual se habría consignado en la liquidación de los reparos; además pidió se reconozca la exención impositiva del IPBI del inmueble registrado bajo el código catastral 001133001 y se declare indebida la multa por evasión (fs. 27 a 32 del anexo de antecedentes administrativos).

Con esos antecedentes se emitió la Resolución Determinativa 201/GMSC/RD/2006 de 23 de octubre, que resolvió determinar la deuda tributaria total del sujeto pasivo en Bs. 1.961.125 equivalentes a 1.657.195 UFV's, por concepto del IPBI, correspondiente al inmueble con Código Catastral N° 001133001 por las gestiones 1999 a 2002, calificando la conducta del contribuyente como evasión por incumplimiento de pago de la obligación tributaria (fs. 21 a 24 del anexo de antecedentes administrativos).

Acto administrativo que derivó en la interposición del Recurso de Alzada por parte de MUTUAL GUAPAY, resolviéndose la misma mediante Resolución Administrativa STG-SCZ/N° 0050/2007 de 2 de marzo, por el que se resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, vale decir, hasta que la

Rem



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Administración Tributaria Municipal emita una nueva Vista de Cargo que cumpla con todos los requisitos legales, resolución que fue objeto de impugnación en la vía jerárquica por parte de la Administración Tributaria Municipal, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0301/2007 de 3 de julio, por el que además de revocar totalmente la Resolución de Alzada, se pronunció en el fondo sobre los demás puntos reclamados en el recurso de alzada, disponiéndose que quede firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 201/GMSC/RD/2006 de la deuda tributaria del IPBI de Bs. 1.397.361 equivalentes a 1.180.802 UFV's por las gestiones 2000, 2001 y 2002 (fs. 174 a 182 y 242 a 260 del anexo de antecedentes administrativos).

**CONSIDERANDO IV:** Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica determinar si la Autoridad demandada aplicó correctamente la normativa tributaria sobre la existencia de vicios de nulidad dentro en la emisión de la Vista de Cargo y subsecuente Resolución Determinativa; asimismo, verificar si en el presente caso se dio respuesta por autoridad competente a los agravios reclamados y documentación relacionada a la determinación de la deuda tributaria.

La entidad demandante centra sus argumentos en dos aspectos claramente diferenciados, a saber: i) "**VICIOS DE NULIDAD**" (sic) en la emisión de la Vista de Cargo, por no haberse consignado el padrón municipal; no establecer si la base imponible fue determinada sobre base cierta o presunta; y, al igual que la Resolución Determinativa, no contener fundamentación sobre la multa por incumplimiento; y, ii) "**ARGUMENTOS DE FONDO**" (sic), relativos al indebido desconocimiento a la Resolución Administrativa y Ordenanza Municipal que no exencionaban del pago de tributos a los bienes inmuebles; y, que no corresponde la multa por evasión por haberse aplicado una norma derogada.

**1. - En cuanto a los vicios de nulidad por falta de los requisitos esenciales para la emisión de la Vista de Cargo.**

a) La demandante señala que la Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006, al contrario de lo determinado por la Superintendencia Tributaria General (ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria) no cumple con los arts. 96. I y III de la N° 2492 y 18 inc. d) del DS 27310, pues no consignaría el Número de Registro Tributario (Padrón Municipal), pese a contar con el mismo.

Para la resolución de esta problemática, en primer término conviene recordar la normativa que regula la emisión de la Vista de Cargo y la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos; en lo que se refiere a los requisitos para la emisión de la Vista de Cargo, el parágrafo I del art. 96 de la Ley N° 2496 (Código Tributario Boliviano) señala: "*La Vista*

*Rem*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado"; advirtiendo en el párrafo III del mismo artículo que: "la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo...

Por su parte el art. 18 del DS 27310 establece "la Vista de Cargo que dicte la Administración, deberá consignar los siguientes requisitos esenciales: a) Número de la Vista de Cargo; b) Fecha; c) Nombre o razón social del sujeto pasivo; d) Número de registro tributario, cuando corresponda; e) Indicación del tributo (s) y, cuando corresponda, periodo (s) fiscal (es); f) Liquidación previa de la deuda tributaria; g) Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el Párrafo I del Artículo 98 de la Ley N° 2492 y por último h) Firma, nombre y cargo de la autoridad competente".

Y sobre la nulidad o anulabilidad de los actos administrativos, el art. 36.1 de la Ley N° 2341 (de Procedimiento Administrativo), aplicable a la especie por mandato del art. 74. 1 de la Ley N° 2492, prescribe: "Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.", aclarando en su artículo segundo: "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados" (Las negrillas son nuestras).

Ahora bien, ingresando a la verificación de la omisión extrañada, es cierto que la Vista de Cargo N° N° 900/GMSC/VC/2006 (fs. 13 a 17), no contiene el Número de Registro Tributario (Padrón Municipal); sin embargo, este Tribunal entiende que la omisión de ese requisito, en absoluto determinó que el contribuyente haya quedado en indefensión o haya impedido que la referida resolución administrativa alcance su finalidad, el cual era identificar al sujeto pasivo, los hechos generadores de la obligación tributaria y establecer el adeudo tributario, emergente de una valoración fundamentada de los actos, datos, hechos y la prueba, así se comprende de la norma contenida en el art. 96 de la Ley N° 2492.

El demandante no quedó en indefensión por la referida omisión, por cuanto el número de registro Tributario, no repercutió negativamente a la hora de identificar al contribuyente, no existiendo duda alguna sobre el sujeto pasivo en la fiscalización realizada; es más, es tan evidente que la omisión advertida



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

no tiene mayor trascendencia, pues el demandante, a más de señalar en forma llana las garantías de "cumplimiento de la Ley", seguridad jurídica y debido proceso, no identifica y menos fundamenta cual la relevancia o menoscabo de los referidos derechos constitucionales, por falta de precisión del número de padrón municipal que le corresponde.

En tal sentido, en el caso concreto, se hace plenamente aplicable la previsión del art. 36. II de la Ley N° 2341, no constituyendo causal de nulidad, sino, en todo caso, de anulabilidad, en consecuencia y conforme lo ya explicado, queda exenta de la sanción prevista por el primer párrafo del citado artículo, al constituir un requisito que no hace a la finalidad misma del acto de la Administración Tributaria.

**b) Como segundo aspecto que viciaría de nulidad la Vista de Cargo, la entidad demandante refiere que no estableció si la base imponible fue determinada sobre base cierta o presunta.**

El art. 42 de la Ley N° 2492 define que la base imponible, "...es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar" dicho monto se determinará sobre base cierta o sobre base presunta; según el art. 43 de la misma Ley, la primera se establece "tomando en cuenta los documentos o informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo" es decir, todo el conjunto de documentos que integran los estados financieros del sujeto pasivo; y la segunda, deviene de la facultad otorgada a la Administración Tributaria para realizar la determinación de oficio o en ejercicio de las facultades que otorga la Ley "en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación...".

En el caso en cuestión la Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006 establece la descripción del proceso de fiscalización al contribuyente (fs. 14 del anexo 1), aclarando que: "La fiscalización se basó en la revisión de la documentación presentada por el contribuyente y de la información de los registros municipales de inmuebles, vehículos automotores y patentes de funcionamiento", líneas más abajo señala: "Para la determinación del tributo omitido, se tomó en cuenta los valores en libros para la determinación de la base imponible, se aplicó las escalas vigentes impositivas para los inmuebles y vehículos automotores y se dedujeron los pagos a cuenta efectuados"; lo que evidencia de manera indubitable, que el adeudo tributario fue liquidado sobre base cierta, pues fue establecida en base a la documentación e información que proporcionó el propio contribuyente, resultando falsa la afirmación del demandante al señalar que no se le permitió conocer la base de determinación de la obligación tributaria, al estar plenamente cumplida la disposición del art. 96 en relación al 43, ambos de la Ley N° 2492.

**c) En cuanto a la falta de fundamentación de la Vista de Cargo, al igual**





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que en la Resolución Determinativa, sobre cuál el origen por el que se le impuso multa por incumplimiento.

El art. 47 de la Ley N° 2492 señala que la Deuda Tributaria es: *"...el monto total! que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, constituido por el Tributo Omitido, las Multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) y los intereses"* (lo resaltado nos corresponde); por su parte, el art. 8 del DS 27310, refiere que: *"Las multa formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de su Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o a la resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la Ley N° 2492 las que formaran parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiere sido detectada por la Administración, según corresponda"*(las negrillas son nuestras).

A la glosa de normativa tributaria relativa a la multa, debe añadirse lo previsto en el párrafo I del art. 162 de la Ley N° 2492 que establece: *"El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria"*.

En el caso presente de la revisión de la Vista de Cargo N° 900/GMSC/VC/2006 y la Resolución Determinativa N° 201/GMSC/RD/2006 de 23 de octubre, se advierte que en las misma se aclara que se procedió a verificar y determinar, respectivamente, la deuda tributaria por la omisión de pago del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, imponiendo la multa por el incumplimiento de deberes formales e incorporando este ítem a la liquidación efectuada, en estricta observancia del art. 47 de la Ley N° 2492, sin que el argumento referido por el contribuyente tenga asidero legal, por cuanto el objeto sobre el que giró todo el proceso de fiscalización y determinación estuvo siempre plenamente identificado, siendo precisas ambas resoluciones en establecer que la deuda tributaria corresponde a los impuestos impagos del inmueble de la propiedad de la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo para la Vivienda Guapay, registrado bajo el Código Catastral 001133001 por las gestiones 1999 al 2002, resultando que la multa impuesta, lógicamente emergente de su incumplimiento.

De todo lo hasta aquí señalado, se concluye que la Superintendencia Tributaria General, a tiempo de resolver el recurso interpuesto por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Santa Cruz de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sierra y establecer que la nulidad decretada por la Superintendencia Regional Santa Cruz por supuestos defectos atribuidos a la Vista de Cargo fue incorrecta, actuó conforme a derecho y a la normativa tributaria aplicable al caso concreto.

## 2. - En relación a las cuestiones de fondo.

El contribuyente señala, que la Resolución de Recurso Jerárquico no analizó la Resolución Administrativa N° 88/98 ni la Ordenanza Municipal N° 388/2003, la primera por no haber sido presentada en original o copia legalizada; y sobre la segunda, no existe pronunciamiento alguno, asimismo, como argumento de fondo, reclama que no corresponde la multa por evasión por no estar prevista en el Código Tributario vigente, cuestión sobre el cual, la Superintendencia Tributaria General tampoco se habría pronunciado.

Sobre la competencia y atribuciones del Superintendente Tributario General, el art. 139 inc. b) de la Ley N° 2492, contempla: "*Conocer y resolver, de manera fundamentada, los Recursos Jerárquicos contra las Resoluciones de los Superintendentes Tributarios Regionales, de acuerdo a reglamentación específica.*" (Las negrillas nos corresponden). Asimismo, el **parágrafo I del art. 22 del DS 27350** (Reglamento Específico para el Conocimiento y Resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria), prescribe: "**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.**", agregando el **art. 23. I**: "*Las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, podrán ser: a. Revocatorias totales o parciales del acto recurrido, b. Confirmatorias, c. Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo.*" (lo resaltado es nuestro).

Ahora bien, como antecedentes relativos a la fase de impugnación, se hizo mención a que **ante la Resolución Determinativa** dictada por la Autoridad Tributaria, **el contribuyente lo impugnó mediante recurso de alzada** (fs. 75 a 82 de antecedentes administrativos), planteando los siguientes agravios: Reincidente inobservancia de la Administración Tributaria Municipal de las disposiciones adjetivas; falta de pronunciamiento respecto al acto u omisión que se atribuye en la multa consignada en la liquidación de deuda tributaria; desconocimiento de la exención impositiva del impuesto a la propiedad de inmuebles; desestimación de la solicitud de prescripción de la gestión 1999; e, indebida multa por evasión en la Resolución Determinativa.

Sin embargo, en la Resolución de Alzada, la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, no se pronunció sobre los aspectos que hacían al fondo de la resolución impugnada, pues expresamente advirtió: "*...antes de ingresar en lo consideración en el fondo del mismo y dado que la parte recurrente alega expresamente la existencia de vicios de nulidad dentro del procedimiento administrativo, corresponde determinar si la Administración*



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

*Órgano Judicial*

*Tributaria cumplió con el procedimiento previsto por Ley para emitir la Resolución Determinativa" (sic), para después del análisis jurídico respectivo, concluir: "Consiguientemente, habiéndose establecido vicios de nulidad por ausencia de requisitos esenciales en la Vista de Cargo (...) la Resolución Determinativa (...) que fue impugnada mediante el presente recurso, resulta también nula, al existir vicios de nulidad en el procedimiento administrativo que le da origen." (sic) (lo resaltado en ambas citas nos corresponde).*

Ante la decisión asumida por la Superintendencia Regional, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico (fs. 194 a 195 de antecedentes administrativos), pidiendo la revocatoria de la Resolución Administrativa dictada en alzada, argumentando esencialmente que no eran evidentes los defectos encontrados por la Superintendencia Tributaria Regional, ya que la Vista de Cargo cumplió con todos los requisitos previstos por Ley. Es así que la Superintendencia Tributaria General emitió la Resolución de Recurso Jerárquico (fs. 242 a 260 de antecedentes administrativos) pronunciándose sobre los siguientes extremos: **Vicios de anulabilidad en la Vista de Cargo, exención de impuesto declarada en la Resolución N° 88/98 y prescripción de las gestiones 1999 y 2000**, revocando totalmente la Resolución de alzada, declarando firme y subsistente la Resolución Determinativa, únicamente en lo que se refiere a las gestiones 200, 2001 y 2002, al haber dado curso a la prescripción de la gestión 1999 impetrada; motivando la interposición de la demandada contencioso administrativa por el contribuyente, en la que se impugna la decisión sobre las cuestiones de nulidad, así como en cuanto a las de fondo. → 2000

De esta relación procesal se advierte que la Superintendencia Tributaria General, al pronunciar la Resolución Jerárquica, salió del marco de su competencia, determinada en este caso por el recurso de alzada planteado por la Administración Tributaria, en el que se aboca a reclamar que los defectos de la Vista de Cargo no eran evidentes, por tanto ese era el ámbito de análisis sobre el que debió pronunciarse, conforme lo establecido por el art. 19 inc. b) de la Ley N° 2492 y el párrafo I del art. 22 del DS 27350, y no ingresar al análisis de los aspectos de fondo que le fueron planteados a la Superintendencia Tributaria Regional, entre ellos, la exención de impuestos y prescripción, aspectos sustanciales que, como se tiene evidenciado, la autoridad tributaria de alzada no se manifestó.

En tal sentido y en el marco de la norma específica que regula la tramitación de los recursos en materia tributaria, lo que corresponde a la Superintendencia Tributaria General era, si evidencia que el reclamo de la Autoridad Tributaria sobre la legalidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa en cuanto a los aspectos procesales, tenía mérito (decisión compartida y ratificada por este tribunal, tal cual se desarrolló en el acápite anterior), debió dejar sin efecto la resolución impugnada, y ordenar que se pronuncie sobre los aspectos de fondo del recurso de alzada, a saber: i) El desconocimiento de la exención impositiva del impuesto a la propiedad de inmuebles, ii) La desestimación de

\* también puede considerarse



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

la solicitud de prescripción de la gestión 1999; y, iii) La indebida multa por evasión en la Resolución Determinativa; para con su resultado y ante una eventual impugnación sobre la decisión de la Superintendencia Tributaria Regional, revisar lo decidido, agotando así la vía administrativa conforme a Ley.

Al no haber procedido de esta manera y resolverse aspecto que en el recurso jerárquico no se impugnaron, la entidad ahora demandante generó un vacío o ausencia de pronunciamiento de un autoridad que forma parte del sistema de impugnación tributaria, ocasionó que a la postre el contribuyente reclame en la vía contenciosa justamente omisión de resolución de los extremos impugnados en alzada, que en el caso de la exención de pago y la prescripción (esta última lógicamente no reclamada al presente por haberse sido acogida) fue directa e irregularmente resuelto por la Superintendencia General, soslayando incluso un pronunciamiento motivado sobre la Ordenanza Municipal 388/2003, y en el caso de la multa por evasión, su consideración fue completamente omitida. Actuaciones que evidentemente vulneran el debido proceso previsto en el art. 68 núm. 6. de la Ley N° 2492 y el derecho del sujeto pasivo a que se resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por el Código Tributario y sus disposiciones reglamentarias, tal como garantiza la previsión contenida en el núm. 2. del mismo artículo.

En consecuencia, al no haberse cumplido con los actuados procesales y estar pendiente de resolución por la autoridad competente, las cuestiones de fondo que reclamo la entidad demandante en su recurso de alzada, sobre los que se pronunció indebidamente y además en forma incompleta la Superintendencia General, este Tribunal se encuentra imposibilitado de emitir criterio sobre el fondo de los puntos nuevamente reclamados en la demanda analizada, toda vez que, como se tiene dicho, la instancia administrativa no fue agotada conforme a procedimiento.

En conclusión, conforme a los argumentos expuestos en el acápite 1. del presente fallo, se evidencia que la normativa que regula la emisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, fueron correctamente interpretados y aplicados por la Superintendencia Tributaria General (ahora AGIT), no incurriendo en conculcación de las normas referidas por la entidad demandante; sin embargo, habiéndose constatado, de acuerdo a los fundamentos del acápite 2., que la autoridad jerárquica no acomodó su actuación -en lo que respecta a las cuestiones de fondo- al ámbito de su competencia y la normativa que regula el trámite impugnatorio en sede administrativa; corresponde por un lado, confirmar en parte la resolución de recurso jerárquico, y por otro, acoger la demanda únicamente a efectos de regularizar procedimiento.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

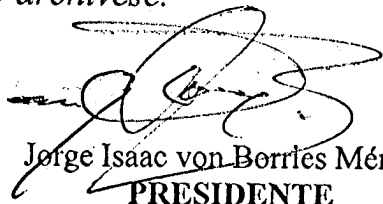
Exp. 464/2007. Contencioso Administrativo.- Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 (Ley Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa Administrativa interpuesta por la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay contra la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, confirma la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0301/2007, en relación a lo resuelto sobre los vicios de anulabilidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa; y, **deja sin efecto** la determinación relacionada a los aspectos de fondo conforme lo precisado en la presente Sentencia; en tal sentido dispone que la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz (ahorá Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz), sin espera de turno, emita pronunciamiento de fondo respecto a todos los extremos planteados que hacen a los puntos del recurso de alzada enumerados como: **III.3.** (Desconocimiento de la exención impositiva del impuesto a la propiedad de inmuebles), **III.4.** (Desestimación de la solicitud de prescripción de la gestión 1999); y, **III.5.** (Indebida multa por evasión).

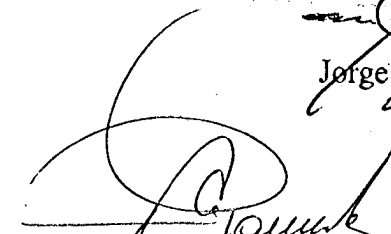
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Duran por emitir voto disidente.

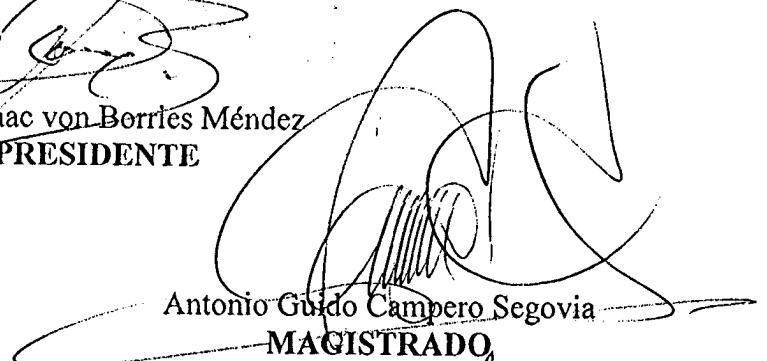
Regístrese, notifíquese y archívese.



Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**



Romulo Calle Mamani  
**DECANO**



Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**



Pastor Segundo Mantani Villca  
**MAGISTRADO**



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**



Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**



Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**