Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

13-07-18
18:03

60

SALA PLENA

SENTENCIA:	415/2017.
FECHA:	Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE:	283/2014.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Antonio Guido Campero Segovia.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 24 a 30, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013 emitida el 23 de diciembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 83 a 86, réplica de fs. 97 a 100, dúplica de fs. 108 a 109, apersonamiento y contestación de fs. 91 a 92, presentada por Patricia Guzmán Meneses, Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria (AT) señaló que al no existir constancia de la presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto a las Utilidades (IU) de las Empresas F-500, correspondientes al período fiscal diciembre 2009 y diciembre 2010, en ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 1 del parágrafo II del art. 162 de la Ley N° 2492, se dio lugar a la emisión de los AUTOS DE MULTA 7935107503 y 7935150540, que sancionaron al contribuyente Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN) de conformidad con lo establecido en el art. 1 parágrafo VI de la RND N° 10.0017.09, de 16 de diciembre de 2009, que modifica el art. 25 de la RND N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2017, y el punto 2.1 del núm. 2 del inc. a) del anexo de la RND N° 10-0021-04.

Añadió que habiendo analizado la Resolución que resuelve el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013, emitida por el Director Ejecutivo General a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), deduce que los argumentos vertidos dentro la misma carecen de contenido legal, emitiendo una Resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado, por lo cual pasan a desvirtuar dichos extremos, con fundamentos jurídico – tributarios tanto de hecho como de derecho.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en todos los aspectos determinados en los AUTOS DE MULTA con Número de Orden 7935150540 y 7935107503 de 7 de mayo de 2013 y 16 de abril de 2013 respectivamente, indicó que: en el punto **IV.4.1. Sobre la Vigencia de la Exención del IUE** de la Resolución

Jerárquica, la AGIT con argumentos fuera de contexto legal, pretende desconocer tanto el requisito de forma exigido por la AT para el registro de la RA N° 11/2009, mediante la cual se otorga la exención del pago del IUE, cuanto el art. 5 del DS N° 27190, que señala que dependerá de la AT establecer los procedimientos y requisitos administrativos para la formalización de la exención de los impuestos, en virtud a las facultades otorgadas por el art. 64 de la Ley N° 2492 concordante con lo previsto en el art. 65 del mismo cuerpo legal.

De lo expuesto señala que la Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), el 23 de octubre de 2008, presentó solicitud de exención del IUE iniciando el trámite de formalización de exención del IUE, según lo dispuesto en los artículos, 49, inc. b) de la Ley N° 843 modificado por el art. 2 de la Ley N° 2493 y 5 del DS. N° 24051, sustituido por el art. 3 del DS. 27190, y en cumplimiento al procedimiento previsto por la AT mediante RND N° 10-0030-05, a lo cual la AT el 19 de enero de 2009 mediante Resolución Administrativa N° 11/2009 resuelve FORMALIZAR dicha solicitud.

Indica que; de la revisión y lectura de la parte resolutiva de la RA N° 11/2009, se puede advertir que la Fundación Amigos de la Naturaleza debió apersonarse al Departamento de Recaudaciones de la AT a objeto de registrar en el ***Sistema Magnético la Resolución de Exención otorgada, (RA N° 11/2009)*** a efectos de que la misma sea considerada al ingresar a dicho sistema, según Formulario N° 520.

Que la interpretación hecha por la AGIT en instancia Jerárquica, de lo alegado por la AT, es ***ERRÓNEA*** siendo que la misma en ningún momento pretendió ***DESCONOCER***, lo previsto por la disposición Final Primera de la RND 10-0030-05, en relación a la vigencia de la exención, ya que al contrario las alegaciones vertidas por la AT van dirigidas a que él contribuyente (FAN), cumpla las obligaciones establecidas en el núm. 11 del art. 70 de la Ley N° 2492.

En ese sentido se tiene que el contribuyente FAN, al no registrar su trámite de exención en el Departamento de Recaudaciones del Servicio de Impuestos Nacionales, ordenado por Resolución Administrativa de Exención 11/2009 y resultando que el ***SISTEMA COMPUTARIZADO DE LA AT NO REGISTRARA DICHA EXENCIÓN,*** se encuentra sujeto al pago del Formulario F-500, a partir del 01 de enero de 2006.

Con referencia a lo argumentado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2238/2013, en sentido a que la RND N° 10-0030-05, no establece como condicionante para reconocer la legalidad y consecuente validez de la exención un requisito supletorio; de modo que al exigir un requisito adicional a los ya previstos en la norma, contraviene y vulnera el principio de seguridad jurídica; señala que si bien la enunciada RND no hace referencia a detalles operativos para la culminación del trámite de exención, en la Resolución Administrativa CITE: SIN/DJCC/UTJ/RAEX-IUE/11/20029 de 19 de enero de 2009, en su parte resolutiva primera señala el deber por parte de la FAN, de apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado, no contraviniendo desde ningún punto de vista el principio de seguridad jurídica, ya que la aplicación de la normativa requiere de ciertos aspectos y

formalismos primordiales para que la misma pueda tener la valides y eficacia jurídica pertinente, en este caso, como quiera que en el acto administrativo se ha pronunciado y formalizado la solicitud de exención del contribuyente, también se ha procedido a establecer ciertas características como la del registro de la exención ante el Departamento de Recaudaciones para poder concluir el trámite de exención iniciado, fundamental si nos abocamos al análisis de la validez y eficacia de los actos administrativos, mismos que se encuentran descritos en el parágrafo II del art. 32 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, normativa aplicable en atención al art. 74 de la Ley N° 2492.

Por otra parte, respecto al fundamento técnico jurídico de la Resolución Jerárquica, referida a que mediante RND N° 10-0001-06 se dispuso la aprobación de los formularios de declaración jurada, entre estos el formulario 520 que como consecuencia de la formalización de la exención del IUE el contribuyente estaría únicamente obligado a la presentación de dicho formulario; deja establecido que la referida RND N° 10-0001-06 establece también la obligación del contribuyente con dicho formulario mientras el recurrente cumpla con el registro de la tan mentada resolución de formalización de exención del IUE; por lo que el contribuyente no puede constituirse en sujeto no obligado a presentar registros contables, pues por imperio de la norma esta exención no ha surtido eficacia.

Finalmente a efectos de desvirtuar la ilegal exención sostenida por Resolución de Recurso Jerárquico, la AT habiendo revisado las actividades del contribuyente, estableció que si bien éste tiene registrado el carácter de entidad como fundación/asociación sin fines de lucro, cuya actividad principal es la de "Investigaciones y Desarrollo Experimental en el Campo de las Ciencias Naturales y la Ingeniería" vigente desde el 17 de enero de 1990, tiene registrada como actividad secundaria el "Alquiler de Bienes Raíces Propios" vigente desde el 18 de octubre de 2006 al 3 de junio de 2012 y nuevamente desde el 12 de marzo de 2013. Así mismo, a la fecha tiene registradas como actividades secundarias "Otras Actividades de Impresión" desde el 4 de junio de 2012 y "Venta al por Menor de Equipo de Oficina, Libros, Periódicos y Papelería y Equipo Fotográfico, Óptico y de Precisión" desde el 19 de julio de 2013, lo cual indica que el contribuyente, valiéndose de un supuesto carácter de exento ha realizado actividades comerciales normales, trasgrediendo desde todo punto de vista la normativa aplicable a la exención señalada en la Resolución de Recurso Jerárquico, induciendo de esa manera en error a la AT, añadiendo que el contribuyente también tergiversó la información proporcionada al Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, situación que llevó a que dicho Viceministerio mediante cite: MPD/VIPFE/UNC-000350/2010 informe al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que el contribuyente O.N.G Fundación Amigos de la Naturaleza, tiene observaciones en la documentación que sustenta el desarrollo de sus actividades, por tanto indica que el contribuyente valiéndose de la Exención obtenida mediante artificios pretende beneficiarse irregular e ilegalmente del beneficio de exención tributaria.

Indica también que para documentar fehacientemente la actividad meramente comercial del contribuyente se evidencia que en la consulta de solicitudes de dosificación según formulario 1500, la emisión de 300 notas

fiscales de 4 de noviembre de 2009. Además de advertir que las solicitudes realizadas en las gestiones 2009 y 2010, cuyas respectivas facturas serán verificadas por el Departamento de Fiscalización, han determinado que la realidad económica del contribuyente es un reflejo de los requisitos y condiciones establecidos en la Ley N° 2493 y DS. N° 27190.

Por tanto concluye señalando que no es posible que la AGIT pretenda dejar sin efecto las sanciones establecidas por la AT dentro de un proceso que cumplió con todas las formalidades, demostrando la legalidad de los procedimientos aplicados y que la subjetiva apreciación que hace la AGIT de un solo punto como el de la seguridad jurídica, sin entrar en el fondo ni realizar una valoración de la norma relativa a la actividad administrativa como es la Ley de Procedimiento Administrativo, así como de las obligaciones del sujeto pasivo descritas en el Código Tributario, es tendenciosa y lesiva a los intereses del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013 de 23 de diciembre de 2013 y confirme en todas sus partes los Autos de Multa N° de Orden 7935107503 y 7935150540 de 16 de abril de 2013 y 23 de diciembre de 2013 respectivamente.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y los argumentos de la demanda contenciosa administrativa se sujetan a los mismos argumentos del Recurso Jerárquico, precisó que:

Ante la solicitud de exención del IUE realizada por la Fundación Amigos de Naturaleza el 23 de octubre de 2008, la AT emitió Resolución Administrativa N° 11/2009 de 19 de enero de 2009 disponiendo FORMALIZAR la solicitud de exención del IUE, a partir de la Gestión Fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado, es así que el sujeto pasivo al ser una Fundación realizó su trámite de formalización de la exención del IUE en virtud a lo dispuesto en el art. 49, inc. b) de la Ley N° 843 modificado por el art. 2 de la Ley N° 2493; art. 5 del DS N° 24051, sustituido por el art. 3 del DS N° 27190; y en cumplimiento al procedimiento previsto por la AT mediante la RND N° 10-0030-05, por lo que la AT habría aceptado la formalización de la exención y en conocimiento de lo dispuesto en el art. 20 parágrafo I de la Ley N° 2492 concordante con los arts. 3 del DS N° 27190 y Disposición Final Primera de la RND N° 10-0030-05, estableciendo que la exención tendría vigencia a partir de la Gestión Fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, en el presente caso, la gestión 2008.

Así mismo, sobre la última parte del punto primero de la parte resolutiva de la Resolución Administrativa N° 11/2009, en cuanto al apersonamiento del representante legal del sujeto pasivo, ante el Departamento de Recaudación, a efectos de su registro de la exención con el objeto de concluir el trámite de exención iniciado, señala que la Ley N° 2492, así como la normativa reglamentaria en cuanto a exenciones específicamente sobre el IUE, expuesta en puntos precedentes, establecen que la vigencia de la referida exención es a partir de la fecha de solicitud de exención aceptada y no así del registro del acto que otorga la exención en el Departamento de Recaudaciones, de la AT y más cuando dicha entidad es la que debe registrar los actos que emite en la instancias correspondientes, por lo que su eficacia no queda suspendida como pretende la AT en una incorrecta aplicación del art. 32 de la Ley N° 2341, por el contrario la exención surte efectos a partir de su formalización, requisito que si se cumplió en el presente caso.

Concluyó estableciendo que al ser formalizada la Resolución Administrativa N° 11/2009, de exención del IUE, se tiene que la vigencia de su exención es a partir de la gestión 2008, fecha de solicitud de exención, por ende la entidad no tenía la obligación de presentar la Declaración Jurada – Fom. 500 por el IUE, de los periodos fiscales 12/2009 y 12/2010 como establece la AT en los Autos de Multa N° de Orden 7935150540 y 7935107503.

En atención a lo citado señaló que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013 de 23 de diciembre de 2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todas y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Con memorial que cursa de fs. 91 a 92, se apersonó voluntariamente al proceso, Patricia Guzmán Meneses, Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado y señaló que:

En el presente caso, en cuanto al hecho, que la citación como entidad pública de la AGIT, generaría la notificación de la Procuraduría General del estado, en aplicación del parágrafo I del art. 79 de la Ley N° 439, no es menos cierto que ambas instituciones forman parte del Estado tanto demandante como demandado, razón por la cual la Procuraduría General del Estado, no puede ser parte representante o coadyuvante de ambas instituciones públicas, correspondiendo aplicar lo dispuesto en el núm. 3 del art. 8 de la Ley N° 064 de 5 de diciembre de 2010, de la Procuraduría General del Estado.

La Procuraduría General de Estado ante la existencia de una Unidad Jurídica de la administración pública, actúa en relación a la misma ejerciendo las funciones de evaluación y supervisión de sus acciones jurídicas, en los procesos que se sustancien ante autoridades judiciales, optimizando la defensa legal del Estado por parte de la entidades públicas involucradas.

En ese sentido, La Procuraduría General del Estado, no sustituye el accionar de las Unidades Jurídicas de las entidades públicas, más aun cuando estas son las llamadas por Ley a efectuar las acciones judiciales pertinentes; lo contrario implicaría sustituir y asumir su responsabilidad prevista en el art. 38 de la Ley N° 1178, respecto a los abogados que patrocinan a las entidades públicas.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Si era necesario que la Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), registre en el Departamento de Recaudaciones del Servicio de Impuesto Nacionales la Resolución Administrativa N° 11/2009 de 19 de enero de 2009 que otorgaba la exención del IUE, para que recién pueda ser beneficiaria de dicha liberación.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

i. El 19 de enero de 2009, la AT emitió la Resolución Administrativa N° 11/2009, aceptando la formalización de la exención del IUE, solicitada por la Asociación Civil Fundación Amigos de la Naturaleza, a partir de la Gestión Fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado; así mismo señalando el deber de comunicar ulteriores modificaciones que alteren las condiciones que fundamenten la exención y; e indicando que la AT tiene la facultad de verificar el cumplimiento de los requisitos que justifican la exención (fs. 15-17 del Anexo N° 2).

ii. El 10 de junio de 2013, la AT notificó por cédula los Autos de Multa No. de Orden 7935107503 de 16 de abril de 2012 y 7935150540 de 7 de mayo de 2013 señalando que de acuerdo a la información registrada en su Base de Datos Corporativa, evidenció la falta de presentación de la DDJJ (Form. 500) de IUE de las Gestiones 2009 y 2010, por lo que establece una sanción de 400 UFV por formulario, en aplicación de los arts. 1, parágrafo VI de la RND N° 10-0037-07 (fs. 2 a 7 y de 9 a 14 de del Anexo N° 2) El 23 de julio de 203, la AT emitió los informes con CITE: SIN/GGSCZ/DRE/INF/00766/2013 y SIN/79-0236-2013, en los cuales manifiesta que no habiendo el contribuyente efectuado el pago de la multa se instruya iniciar la ejecución respecto a los Autos de Multa (fs. 1 y 8 del Anexo N° 2).

iii. El 30 de septiembre de 2013 la ARIT Santa Cruz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0726/2013, resolvió el Recurso de Alzada interpuesto por la Fundación Amigos de la Naturaleza, revocando totalmente los Autos Multa N° de Orden 7935107503 y 7935150540, de 16 de abril de 2013 y 7 de mayo de 2013, respectivamente.

iv. El 23 de diciembre de 2013, resolviendo el Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz, la AGIT, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013, confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0726/2013, de 30 de septiembre de 2013.

v. Contra dicha resolución GRACO Santa Cruz del SIN, interpone demanda Contenciosa Administrativa, que admitida y en cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC), fue tramitada, concluyendo con el decretó autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 133 de obrados.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

El 23 de octubre de 2008, la Fundación Amigos de Naturaleza presentó solicitud de exención del IUE a la AT, que a su vez, emitió la Resolución Administrativa 11/2009 de 19 de enero, que reconociendo estar cumplidos los requisitos establecidos por el art. 49 de la Ley 843 y los requisitos de fondo previstos en la normativa, resolvió "Formalizar la solicitud de exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud "debiendo el representante legal del mismo, a efectos del registro de la exención, apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado" (sic).

Se concluye entonces, que la indicada Resolución Administrativa 11/2009 de 19 de enero de 2009, al considerar cumplidos los requisitos legales y formales, reconoció la **exención a partir de la fecha de la solicitud; es decir, desde la gestión 2008**, motivo por el cual FAN no estaba obligada a presentar la Declaración Jurada por el periodo Fiscal 12/2009 y 12/2010, como erróneamente establecieron los Autos de Multa con Número de Orden 7935107503 de 16 de abril de 2012 y 7935150540 de 7 de mayo de 2013.

A ello se añade que aunque la última parte del Resolución Administrativa N° 11/2009, indica que el representante legal debía apersonarse al Departamento de Recaudaciones del SIN a efectos del registro de la exención, - a pesar de las deficiencias de redacción del acto administrativo tributario en análisis, no es posible interpretar que era una condición para la vigencia del mismo, pues se entiende, que **concedida la exención**, correspondía su inscripción o registro para fines de control o de publicidad, motivo por el cual se concluye que la actuación de la autoridad demandada es correcta, no pudiendo la Administración Tributaria

aumentar requisitos al procedimiento de exención que no están establecidos en la normativa vigente.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT – RJ 2283/2014 de 23 de diciembre.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 415 FECHA 6 de junio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 07/2017
Conforme
VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA