

20-02-14
H. 16:52
Exp. N° 463/2009.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Asociación Civil Country Club Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SALA PLENA

SENTENCIA: 544/2013.
EXP. N°: 463/2009.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Asociación Civil Country Club Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
FECHA: Sucre, veintiocho de noviembre de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Asociación Civil Country Club Cochabamba contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo interpuesta por la Asociación Civil Country Club Cochabamba de fs. 79 a 92, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0173/2009 de fecha 14 de mayo de 2009, en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria por haber sido revocada parcialmente la Resolución STR-CBA/0038/2009 manteniendo firme y subsistente el impuesto omitido de la gestión 2002, más accesorios, en un importe de Bs. 1.607.563; la respuesta de fs. 124 a 128, los antecedentes procesales y:

CONSIDERANDO I: Que, José Ferrufino Veizaga, en su condición de Representante legal de la Asociación Civil Country Club Cochabamba, de acuerdo a la Resolución Suprema No. 216415 de 20 de diciembre de 1995, dentro el plazo previsto en el Art. 780 del Código de Procedimiento Civil, por memorial de Fs. 79 a 92, se apersona y fundamenta su extensa demanda, que se sintetiza en lo siguiente:

ANTECEDENTES. La Asociación Civil Country Club Cochabamba ha sido fiscalizada desde el 26 de septiembre de 2007, por parte de la Dirección de Ingresos de la Alcaldía Municipal de Cochabamba, en el I.P.B.I., de las gestiones 2001 y 2002, a cuya conclusión se emitió la Resolución Determinativa N° 141/2007 de 26 de diciembre de 2007, con un reparo de Bs. 1.499.235, este acto ha sido anulado por Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0039/2008 de 11 de abril de 2008, por lo que se emitió nueva Resolución Determinativa No. 566/2008 de 28 de octubre de 2008, acto recurrido en alzada y jerárquico por el sujeto pasivo, hasta la emisión de la Resolución de Recurso jerárquico AGIT-RJ 0173/2009 de fecha 14 de mayo de 2009, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0038/2008, dejando sin efecto por prescripción la sanción de evasión fiscal de la gestión 2002, prescrita el impuesto de la gestión 2001 y mantiene firme y subsistente el impuesto de la gestión 2002, haciendo un total de Bs. 1.607.563 por impuesto omitido más accesorios.

Con estos antecedentes fundamenta su demanda contencioso administrativa que se resume en los siguientes puntos:

- a) **Manifiesta existencia de Resolución de Exención No. 293/96 de 22 de febrero de 1996 sobre el IPBI otorgada al Country Club Cochabamba**, en el que no establece el plazo de 5 años de vigencia, siendo esta una omisión sobre el particular que pretende hacer valer en instancia administrativa de manera arbitraria y discrecional, sin considerar los elementos constitutivos del acto administrativo previstos en el Art. 28 de la Ley 2341 y el DS N° 27113 de 23 de julio de 2003, para posteriormente pretender un cobro ilegal e indebido, sin considerar las siguientes normas:

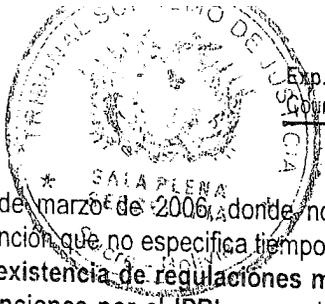
El Art. 53 inc. b) de la Ley 843, que regula las exenciones, no incluye la limitación del tiempo de vigencia de estas exenciones.

El D.S. 24204 de 23 de diciembre de 1995 en su Art. 10, que reglamenta la obtención y concesión de la exención del IPBI, tampoco otorga la vigencia de 5 años a las resoluciones de exención, siendo ilegal la pretensión de hacer valer ese acto solo por ese periodo.

Distorsiona lo dispuesto por la Ley 1340 aplicable a la fecha del hecho generador (2001-2002) conforme a los Arts. 4, 62 y 63, que determina: "solo la ley puede otorgar exenciones y fijar plazos de duración".

La anterior Constitución Política del Estado en su Art. 59 Num. 1), como en la vigente constitución en su Art. 158 establecen que solo la ley puede crear, modificar o suprimir derechos en este caso exenciones.

- b) **La Administración Tributaria Municipal al permitir el formulario del IPBI de la gestión 2001 sin monto a pagar, reconoce la vigencia indefinida de la exención**, con el acto cumplido el 12 de junio de 2002, que lleva el Número de Orden No. 5611319-8, ha sido aprobado e implementado por el Gobierno Municipal de Cochabamba, sin objeción alguna demostrando que la exención es indefinida.
- c) **Existe jurisprudencia constitucional que declara la ilegalidad de la limitación en la vigencia de la exención**, como la Sentencia Constitucional No. 0609/2005-R de 03 de junio de 2005 y la S.C. 1370/2004-R de 19 de agosto de 2004 cursante a Fs. 49 a 63, que establece que las exenciones que no fijan plazo de duración cuentan con el beneficio de carácter indefinido.
- d) **Existe precedente administrativo establecido por la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba en caso similar**, como la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0023/2006 de



- 01 de marzo de 2006, donde no es posible cobrar impuestos por el tiempo de renovación de una exención que no especifica tiempo de duración.
- e) **La existencia de regulaciones municipales bolivianas que reconocen el carácter indefinido de las exenciones por el IPBI**, como el adoptado en Santa Cruz en el Reglamento Municipal de Requisitos y Trámites de Exenciones de los Impuestos Municipales IPBI, aprobado con Ordenanza Municipal No. 092/2005 (Fs. 68-75 de la carpeta de pruebas), en cuyo Art. 4 cap. IV prevé el carácter indefinido de la exención, dejando como sanción para la formalización de la solicitud una multa por incumplimiento a deberes formales.
 - f) **Existen criterios doctrinales que respaldan la impugnación judicial, como:** La que considera a las exenciones respecto a las cuales la ley nada dice sobre termino de vigencia, se entienden otorgadas por el tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los extremos facticos (Hector Villegas "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario").
 - g) **llegalidad de la multa por incumplimiento a deberes formales**, esta multa es indebida por que la Administración Tributaria Municipal no aceptó la declaración jurada del IPBI de la gestión 2002, sin importe a pagar, pese a haberse aceptado la gestión 2001 (Fs. 48).

Con estos argumentos la entidad demandante en proceso contencioso administrativo solicita se declare PROBADA la demanda, se REVOQUE la Resolución del Recurso jerárquico AGIT-RJ 0173/2009 de 14 de mayo de 2009, únicamente en lo concerniente a declarar firme y subsistente la obligación tributaria de la gestión 2002 en el importe de Bs. 1.607.563, declarando la misma inexistente.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por Decreto de 09 de septiembre de 2009 (fs. 95), es corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria el 26 de noviembre de 2009, Rafael Vergara Sandoval en representación de esta entidad, en tiempo hábil se apersona a este Tribunal argumentando en su memorial de respuesta fs. 124 a 128 lo siguiente:

La exoneración de la carga impositiva puede ser total o parcial, permanente o temporaria, o sujeta a condición. En el caso de exoneración parcial, es evidente que exista norma exoneratoria; si es temporaria, la obligación queda en suspenso y renace automáticamente al vencimiento del plazo, sin necesidad de una nueva norma que establezca la gravabilidad (Ramón Valdés costa "curso de derecho tributario pag. 383") en el caso del I.P.B.I., el art. 53-b de la Ley 843 establece como condición el solicitar su reconocimiento como entidad exenta, en este sentido la Ordenanza Municipal N° 1714/95 de 13 de diciembre de 1995 aprueba el Reglamento de Procedimientos para la Aplicación de exenciones al IPBI e IPVA, cuyo art. 8 dispone que la exención será válida solo por cinco años bajo pena de pago del impuesto, si no se procede a su renovación. Manifiesta que la Sentencia Constitucional N° 59/2005 de 12 de septiembre de 2005, reconoce el carácter periódico de la exención para el Gobierno Municipal de Cochabamba.

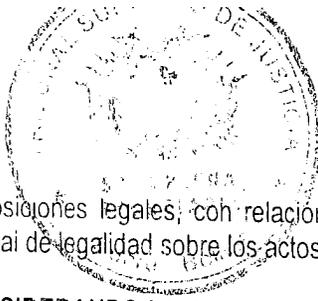
Se ha notificado al contribuyente con el Aviso de Inicio de Fiscalización N° 1637/2007 de 19 de octubre de 2007 adjuntando la Resolución Técnica Administrativa N° 293/96 de 22 de febrero de 1996, que concede la exención de IPBI a favor del Country Club Cochabamba en aplicación del art. 53 de la Ley 1606, concordante con el Art. 3 inc. h) de la Ordenanza Municipal N° 1714/95 como entidad deportiva cultural sin fines de lucro, este acto ha sido evaluado en todo el proceso de fiscalización y la emisión de la Resolución Determinativa N° 566/2008, quedando con ello demostrado que no existió violación a disposición alguna, siendo claro lo previsto en el art. 8 del Reglamento de Procedimientos para la Aplicación de exenciones al IPBI e IPVA

Concluye su exposición señalando que las Sentencias Constitucionales, invocadas como jurisprudencia no son análogas al caso analizado en el Recurso Jerárquico y la Resolución de Recurso de alzada no constituye precedente administrativo al no ser una resolución emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y las disposiciones del Gobierno Municipal de Santa Cruz no son aplicables a la jurisdicción municipal de Cochabamba, por lo que son impertinentes e inaplicables al caso de autos.

Con estos argumentos solicita que se declare improbadada la demanda, en consecuencia se mantenga en su integridad la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0173/2009 de 14 de mayo de 2009 emitida por la AGIT.

Luego consta en obrados que la entidad demandante presentó su réplica que cursa de fs. 132 a 134, ratificando el contenido de la demanda; mientras que la entidad estatal demandada su duplica, que corre de fs. 86, también reiterando los fundamentos de la defensa; finalmente, por proveído de fs.142, se pronunció el correspondiente decreto 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, 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 de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, 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 Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsa de los datos del proceso, se conoce los siguientes hechos:

El 26 de septiembre de 2007, la Dirección de Ingresos de la Alcaldía Municipal de Cochabamba notifica a la Asociación Civil Country Club Cochabamba, la Orden de Fiscalización N° 1637/2007, por parte de la Dirección de Ingresos de la Alcaldía Municipal de Cochabamba, para revisar el I.P.B.I., de las gestiones 2001 y 2002, del inmueble signado con el N° 131031, con Código Catastral N° 16P0145000000 ubicado por la Laguna Alalay.

El 19 de noviembre de 2007, concluyó la fiscalización con la emisión de la Vista de Cargo N° 286/2007 (fs. 92 a 95 anexo 1), con un reparo de Bs. 1.499.235, con el que fue notificado el contribuyente el 22 de noviembre de 2007, para la presentación de sus descargos en el término legal, vencido el término se emite la Resolución Determinativa N° 141/2007 de 26 de diciembre de 2007, que establece el impuesto omitido a la propiedad de bienes inmuebles de la gestión 2001 a 2002 en el monto de Bs. 3.971.103, más accesorios y la sanción, el contribuyente fue notificado con este acto el 28 de diciembre de 2007.

La Resolución Determinativa N° 141/2007 de 26 de diciembre de 2007, es impugnada por Country club Cochabamba mediante recurso de alzada, que concluye con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0039/2008 de 11 de abril de 2008, determinando que se anule la totalidad de la Resolución Determinativa y se emita nueva resolución que contenga valoración de descargos.

Recurrido en jerárquico la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/0039/2008 de 11 de abril de 2008, por parte de la Asociación Civil Country Club Cochabamba, se emite la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0384/2008 de 08 de julio de 2008, confirmando la Resolución impugnada.

En cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0384/2008 de 08 de julio de 2008, se emitió nueva Resolución Determinativa N° 566/2008 de 28 de octubre de 2008, acto con el que fue notificado el contribuyente el 18 de noviembre de 2008, que determina el impuesto omitido en Bs. 3.506.357 y una sanción del 50% del Tributo omitido que se calcula en Bs. 1.077.099.

La Resolución Determinativa N° 566/2008 de 28 de octubre de 2008, es impugnada mediante recurso de alzada, que concluye con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0038/2008 de 26 de febrero de 2009, determinando revocar parcialmente la Resolución Determinativa, al dejar prescrito el impuesto por la gestión 2001 y firme y subsistente la gestión 2002, este acto recurrido en jerárquico por el sujeto pasivo se emite la Resolución de Recurso jerárquico AGIT-RJ 0173/2009 de fecha 14 de mayo de 2009, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0038/2008, dejando sin efecto por prescripción la sanción de evasión fiscal de la gestión 2002 y prescrita la gestión 2001, manteniendo firme y subsistente el impuesto de la gestión 2002, que alcanza a Bs. 1.607.563, resultante de la sumatoria del impuesto omitido, más accesorios, esta resolución es recurrida mediante demanda contenciosa tributaria.

ANÁLISIS DEL PUNTO CONTROVERTIDO. Corresponde o no que la Asociación Civil Country Club Cochabamba pague el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2002.

Al respecto el sujeto pasivo señala en su demanda que está exenta del pago del IPBI por tiempo indefinido y que en todo caso solo podrían sancionarle con una multa por incumplimiento a deberes formales.

Con carácter previo es preciso determinar a través de las definiciones propuestas por la legislación comparada (Nicaragua), las diferencias existentes entre exoneración y exención establecidas:

"La **exoneración** es el beneficio o privilegio establecido por ley y por la cual un hecho económico no afecta al impuesto"

"La **exención tributaria** es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica, esta no exime sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones"

Al respecto el art. 53 inc. b) de la Ley 843 referida a la exención establece:

"Los inmuebles afectados a **actividades no comerciales** ni industriales propiedad de asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, tales como: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, **deportivas**, políticas, profesionales, sindicales o gremiales...Esta franquicia procederá siempre que, por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que **en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados** y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas...Como condición para el goce de esta exención, **las entidades beneficiarias deberán solicitar su reconocimiento como entidades exentas ante la Administración Tributaria**"

En base a las definiciones expuestas y la disposición prevista en la Ley 843, se establece que la exoneración no ingresa a la vida jurídica del hecho generador, tiene carácter definitivo y la exención está sujeta a condición, acorde a lo dispuesto en el Art. 53 inc. b) de la Ley 843 cuya condición es la tramitación del



Exp. N° 463/2009.- Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Asociación Civil Country Club Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

reconocimiento de esa exención ante la administración tributaria municipal, este acto se ha cumplido por parte del contribuyente Country Club Cochabamba (fs. 142 del anexo 1 y fs. 5 del Trámite Administrativo), a través del trámite que concluyó con la emisión de la Resolución Técnica Administrativa 293/96 de 22 de febrero de 1996.

No obstante que ha cumplido la condición necesaria para exención del IPBI, la Administración Tributaria Municipal a través de la Ordenanza Municipal 1714/95 de 13 de diciembre de 1995 aprueba el Reglamento de Procedimientos para la aplicación de exenciones al IPBI e IPVA, el cual en su art. 8 dispone que la exención será válida solo por 5 años, bajo pena de cancelación ipso facto, sino se procede a su oportuna renovación, esta disposición ha sido declarada constitucional por la Sentencia Constitucional 59/2005 de 12 de septiembre de 2005.

En cuanto a la condición y sus efectos de la exención, debe señalarse que si bien la Resolución Técnico Administrativo No. 293/96 de 22 de febrero de 1996, es un acto constitutivo de la exención en función a lo dispuesto por el art. 8 de la Ordenanza Municipal 1714/95 de 13 de diciembre de 1995, tiene una duración de solo 5 años, vale decir hasta el 22 de febrero del año 2001, vencido este plazo el contribuyente Country Club Cochabamba debió tramitar nuevamente la renovación de la exención, para continuar gozando de este privilegio, al no hacerlo -por el efecto suspensivo de esta exención- el contribuyente se ve obligado a pagar el impuesto.

Dentro de los argumentos de la demanda señala que la Resolución Técnico Administrativo N° 293/96 de 22 de febrero de 1996, no indica el tiempo de duración, sin embargo de la revisión de este acto a fs. 47 del expediente se observa que ha sido aprobado conforme a los requisitos de la Ordenanza Municipal N° 1714/95, lo que no amerita alegar desconocimiento de esta disposición, máxime si la Sentencia Constitucional N° 0059/2005 de 12 de septiembre de 2005 declara la constitucionalidad del art. 8 de la Ordenanza Municipal 1714/97 de 13 de diciembre de 1997, expone: *"En ese contexto, se tiene en la problemática planteada, que la última parte del art. 8 del "Reglamento de Procedimientos para la Aplicación de Exenciones al Impuesto sobre la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores", aprobado mediante OM 1714/97, de 13 de diciembre, no altera ni modifica la previsión contenida en el art. 53 inc. b) de la Ley 1616, pues debe entenderse que ese reconocimiento de exención rige mientras la entidad realice su actividad enmarcada en los fines que sus estatutos señalan y que determina que sea aplicable la exención, no vulnera los arts. 29, 59.1 228 de la CPE en el marco interpretativo precedentemente expuesto sino que concuerda con tales preceptos; pues, al establecer que la exención en el pago del impuesto sobre la propiedad inmueble aludida, debe ser renovada cada cinco años, no modifica el régimen de la exención previsto por la ley; al contrario, la norma impugnada tiene su fundamento en las previsiones establecidas por el citado art. 127 del Código tributario (CTb), porque la decisión contenida en la última parte del art. 8 del citado Reglamento únicamente constituye una forma adoptada por el Gobierno Municipal de Cochabamba de ejercer periódicamente una fiscalización sobre las entidades beneficiadas con la exención respecto a los motivos que determinaron su otorgamiento y a que los mismos no se hubiesen modificado en el tiempo, norma de carácter administrativa reglamentaria general que de ningún modo modifica la norma contenida en la Ley 1616 como erróneamente sostiene la recurrente en su demanda";* según esta sentencia constitucional el reclamo del sujeto pasivo referido a cobros ilegales o indebidos no tienen sustento legal por no contradecir las disposiciones señaladas.

En cuanto a la aceptación del formulario por parte de la Administración Tributaria Municipal del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2001, no significa un reconocimiento de la vigencia indefinida de la exención, debido a que la exención tiene una vigencia de 5 años y abarca la gestión 2001. Por otra parte la jurisprudencia constitucional invocada por parte del contribuyente, referida a las Sentencias constitucionales N° 0609/2005-R de 03 de junio de 2005 y la S.C. 1370/2004-R de 19 de agosto de 2004 cursante a fs. 49 a 63, se pudo establecer que son relativas a amparos constitucionales, sin embargo la Sentencia Constitucional N° 0059/2005 de 12 de septiembre de 2005, analiza específicamente la constitucionalidad del art. 8 de la Ordenanza Municipal 1714/95 de 13 de diciembre de 1995, por lo tanto al no ser específicas las líneas jurisprudenciales invocadas por el demandante al caso concreto, no son de aplicación vinculante.

Tampoco corresponde considerar precedentes administrativos planteadas por el contribuyente de la Superintendencia Regional (Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0023/2006 de 01 de marzo de 2006), al no tener carácter definitivo para ser precedente administrativo, en el mismo sentido las disposiciones que corresponden a legislaciones de otros departamentos como el Reglamento Municipal de Requisitos y Trámites de Exenciones de los Impuestos Municipales IPBI, aprobado con Ordenanza Municipal No. 092/2005, no pueden ser invocadas para el Departamento de Cochabamba cuya legislación es propia por la autonomía prevista en el art. 283 de la Constitución Política del Estado.

Consecuentemente, esta Sala Plena no encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la Asociación Civil Country Club Cochabamba.

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 y lo dispuesto en los Arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 79 a 92.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veintiocho días del mes de noviembre de dos mil trece años

No intervienen las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán y Maritza Suntura Juaniquina por encontrarse en viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Rómulo Calle Mamani.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Pastor Segundo Mamani Vilca

MAGISTRADO

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO