

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0026/2011
La Paz, 14 de enero de 2011

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o tercero responsable: **Xavier Eduardo Barrón Yapur**, representado por Lourdes Liliana Haquin Aguilar.

Administración Tributaria: **Dirección de Recaudaciones y Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz (GMASC)**, representado por Félix Alberto Montero García y John Christian Sandoval Farfán, respectivamente.

Número de Expediente: **AGIT/0574/2010//SCZ-0126/2010.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Dirección de Recaudaciones y la Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz (GMASC) (fs. 131-133 del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 94-102 del expediente); el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-0026/2011 (fs. 146-162 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Dirección de Recaudaciones y la Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz (GMASC), representada legalmente por Félix Alberto Montero y John Christian Sandoval Farfán, conforme acreditan las Resoluciones Ejecutivas Nos. 268/2010 y 267/2010, ambas de 11 de noviembre de 2010, respectivamente (fs. 109 y 111 del expediente), interponen

Recurso Jerárquico (fs. 131-133 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que según el sujeto pasivo el vehículo con PTA 1282YPPF, registrado en el GMASC, se encuentra reportado como robado, habiéndose formalizado la denuncia respectiva ante el organismo policial competente; sin embargo, el contribuyente debió dar a conocer este hecho a la Administración Tributaria Municipal para su baja tributaria temporal o definitiva en el plazo establecido por ley, cumpliendo requisitos establecidos -entre ellos- la certificación actualizada de baja emitida por la Unidad Operativa de Tránsito o DIPROVE, que tiene como objeto dar a conocer de que el vehículo hasta la fecha no se encuentra en posesión del registrado como propietario, conforme la Resolución Administrativa N° 147/2005, que en su art. 3, establece como un deber formal comunicar a la Administración Tributaria Municipal las modificaciones y bajas de datos de sus registros, en el término de tres días, norma concordante con el art. 70-2) de la Ley 2492 (CTB).
- ii. Señala que se asevera que el GMASC tenía conocimiento de que el vehículo fue robado, según sistema, no obstante de que es DIPROVE quien introduce ese dato al sistema, pues ante la Administración Tributaria Municipal esta información tiene la obligación de darla el contribuyente. Añade que la Resolución Administrativa N° 207/2008, determina requisitos indispensables para la baja definitiva por robo: Declaración Jurada Form. 12; Cédula de Identidad vigente; Certificado de baja emitido por la Unidad Operativa de Tránsito y/o DIPROVE; Solicitud de baja del contribuyente, Denuncia de robo emitida por DIPROVE, señalando que los requisitos para éste trámite debe ser entregados en el Departamento de Vehículos de la Alcaldía Municipal.
- iii. Sostiene que los objetivos de la Administración Tributaria son distintos a los civiles y que toda actuación de denuncia seguramente beneficiaran al sujeto objeto de robo, pero, para fines estrictamente tributarios, debe un contribuyente demostrar la veracidad de los hechos para no tributar. Agrega en cuanto a la supuesta validez como descargo de las Minutas de Contrato de Venta de los Vehículos con PTA Nos. 305XNY y 516IZX, que se adjuntan al presente recurso, que los referidos vehículos se encuentran aún a nombre de Eduardo Xavier Yapar, puesto que no se registra ninguna transferencia o baja tributaria de propiedad de los citados vehículos, por lo tanto se constituye en el sujeto pasivo del IPVA de los mismos.

iv. Cita los arts. 107 de la Ley 843, 3 y 5 del DS 24054, señalando que si los citados vehículos fueron objeto de transferencia, es obligación del contribuyente dar a conocer oportunamente al GMASC, pues no consta en los registros que el contribuyente haya cumplido con el pago del IMT, es decir, que las supuestas transferencias no fueron declaradas ante el GMASC, a su vez debió dar a conocer el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria con respecto a la deuda generada por concepto del IPVA, el asumir de cualquier forma una transferencia se estaría poniendo en indefensión los derechos de un contribuyente porque la Administración Tributaria no es generadora de derecho propietario, sólo de obligaciones tributarias.

v. Finalmente solicita que se revoque la Resolución de Alzada ARIT/SCZ/RA 148/2010, de 28 de octubre de 2010 y se confirme la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 94-102 vta. del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa 288/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, salvando el derecho de la Administración Tributaria Municipal a dirigir contra quien corresponda el cobro de la deuda tributaria sobre los vehículos automotores objeto del presente caso; con los siguientes fundamentos:

i. Cita los arts. 58 de la Ley 843, 2, 5, 15, 16 del DS 24205, Reglamento del RIPVA, 74, num. 1 y 76 de la Ley 2492 (CTB), 217, inc. a), de la Ley 3092 (Titulo V del CTB) y 4 de la Ley 2341 (LPA), expresando que el GMASC a través de sus registros municipales, realizó control de morosidad sobre los adeudos de los vehículos con PTA Nos. 1282-YFP, 516-IZX y 305-XNY, correspondientes al IPVA, los cuales, de acuerdo a su sistema se encontraban inscritos a nombre de Xavier Eduardo Barron Yapur, aspecto que originó el inicio de un proceso de determinación de oficio, dentro del cual se emitió el 19 de marzo de 2009, la Vista de Cargo N° 1047/GMSC/VC/2009, por las gestiones 2004 a 2007, señalando que al evidenciar la falta de pago de los referidos motorizados, se realizó la liquidación previa según la información emitida por el sistema informático por un importe total de Bs10.403.-, fue notificada por cédula al contribuyente, posteriormente se emitió la Resolución Determinativa impugnada, que determina una deuda tributaria en Bs7.681.-

correspondiente al cálculo de las gestiones 2005-2007, quedando al margen la gestión 2004.

ii. Señala que el contribuyente presentó en calidad de prueba minutas de compra-venta, una suscrita el 30/04/99, con Claudia Mirtza Mosciaro Rosas, por el vehículo con placa anterior N° SJJ-679 y actual PTA 516IZX, por Bs5.000.-, y la minuta de compra venta suscrita el 10/02/94, con J. José Monterrey Cruz sobre el vehículo con placa N° SUD 238 y actual PTA 305XNY, por Bs5.000.-. Asimismo, el contribuyente en cumplimiento a proveído de 28/09/10, de esa instancia, adjuntó Certificación de la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito de Santa Cruz (CSD), de registro de un reconocimiento de firmas sobre transferencia de una vagoneta, suscrito por Xavier Eduardo Barron Yapur y J. José Monterrey Cruz, copia legalizada de denuncia de robo presentada el 4 de marzo de 2001, ante DIPROVE por el vehículo con PTA 1282-YFP, Dictamen Fiscal y Certificación de 21/12/09, demostrando que el vehículo con Placa 1282-YFP, se encuentra reportado como robado en el sistema informático de DIPROVE, y la baja del vehículo con PTA 1282-YFP, respectivamente, Certificación de 28/05/10, de la División de Registro de Vehículos, que indica que por robo se registró la baja del vehículo con PTA 1282-YFP.

iii. Manifiesta que del contrato suscrito el 30/04/99, por el vehículo con placa PTA 516IZX, así como de la certificación de 10 de agosto de 2010, emitida sobre el reconocimiento de la transferencia del vehículo con PTA 305XNY, por la Sala Civil Primera de la CSD, se evidencia que en ambos casos el recurrente transfirió, a través de minutas de compra venta, a favor de terceros los vehículos con placas 305XNY y 516IZX, en gestiones anteriores a las observadas por el GMASC (2005-2007). Añade respecto al reparo determinado por el GMASC en el caso del vehículo con PTA 1282 YFP, que el IPVA se determinó para las gestiones 2005 a 2007; asimismo, mediante formulario de *Consulta de Vehículos-Selección Consulta*, que si bien, el referido vehículo se encuentra inscrito a nombre del contribuyente, no es menos cierto que en el mismo reporte se detalla textualmente que *el vehículo está marcado como robado*.

iv. Sostiene que el 13/10/10, el recurrente presentó copia legalizada de la denuncia de robo de 04/03/01, efectuada ante DIPROVE; Dictamen y Certificación de baja del vehículo en cuestión, ambos emitidos por el Ministerio Público y Certificación de baja emitida por la División de Registro de Vehículos, documentos que prueban que el referido vehículo fue objeto de robo antes de los periodos observados por el GMASC,

siendo que a momento de emitir la Vista de Cargo, no verificó en su sistema informático o registros los antecedentes de los vehículos objeto del presente caso.

v. Indica que para el cumplimiento de dichas transferencias necesariamente se pagó el IMT en las gestiones 1994 y 1999, por lo que el GMASC conoció las transferencias de los vehículos inscritos en su sistema a nombre de los compradores Claudia Mirtza Mosciaro Rosas y J. José Monterrey Cruz; para el caso del vehículo con placa PTA 1282 YFP, la denuncia de robo fue de conocimiento del GMASC, puesto que en su sistema se registró como robado, por lo que este vehículo no podrá generar el IPVA, y siendo que el recurrente no era tenedor ni poseedor del mismo desde el 04/03/01, menos podría ser sujeto pasivo de los periodos observados. Asimismo, de los reportes de 25/08/10, se observa que los motorizados fueron reemplacados; para el caso del PTA 1282 YFP, fue el 30/11/00, para la PTA 516 IZX, el 15/02/01 y para el caso de la PTA 305 XNY, el reemplaque fue normado el 04/02/00, actuación que necesariamente debió ser ejercida por los actuales poseedores de los motorizados, quienes a partir de la transferencia se encontraban en la obligación de efectuar la inscripción de los referidos vehículos en los registros pertinentes, así también se encontrarían como sujetos pasivos del IPVA no siendo responsabilidad del vendedor ahora recurrente ninguna situación impositiva puesto que ya no son de su propiedad.

vi. Concluye manifestando que el GMASC, no identificó correctamente al sujeto pasivo del IPVA de los vehículos motorizados con PTA Nos. 516 IZX, 305 XNY y 1282 YFP, al no haber advertido en sus registros municipales, que dichos vehículos fueron transferidos en venta real en el caso de los dos primeros y denunciado como robo en el ultimo caso, documentos que son de su entero conocimiento por el análisis realizado precedentemente, correspondiendo a esa instancia revocar totalmente el acto impugnado, salvando el derecho de la Administración Tributaria a dirigir contra quien corresponda el cobro de la deuda tributaria sobre los vehículos objeto del presente caso. Añade que al haberse establecido que el recurrente no cumple las condiciones de sujeto pasivo del IPVA, sobre los vehículos mencionados no corresponde pronunciarse sobre los vicios de nulidad de la Resolución Determinativa.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las

Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 29 de noviembre de 2010, mediante nota ARIT-SCZ-0425/2010, de 26 de noviembre de 2010, se recibió el expediente ARIT-SCZ-0126/2010 (fs. 1-137 del expediente), procediendo a emitirse el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 3 de diciembre de 2010 (fs. 141-142 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 8 de diciembre de 2010 (fs. 143 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **17 de enero de 2011**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

i. El 3 de junio de 2009, la Administración Tributaria Municipal notificó mediante Cédula a Xavier Eduardo Barron Yapur, con la Vista de Cargo N° 1047/GMSC/VC/2009, de 19 de marzo de 2009, la cual establece que dentro el proceso de control de morosidad en los registros correspondientes al IPVA, en el sistema, se evidenció la falta de pago, (no menciona N° de placa), por las gestiones 2004 al 2007, con un adeudo tributario de Bs7.035.-; de los vehículos con Placas Nos. 516-IZX, por las gestiones 2006 y 2007 en Bs804.- y 305XNY, por las gestiones 2004 al 2007 en Bs2.564, respectivamente, cuyo total de la deuda tributaria es de Bs10.403.-, equivalente a 6.921.- UFV, que incluye tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y por omisión de pago, otorgando el plazo de 30

días a partir de su notificación para que presente descargos o pague dicho adeudo (fs. 11-16 de antecedentes administrativos).

ii. El 14 de julio de 2010, la Administración Tributaria Municipal notificó personalmente a Xavier Eduardo Barrón Yapur con la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, que determina un adeudo tributario por el IPVA para los Nos. de PTA 1282YFP, por las gestiones 2005 al 2007 en Bs4.650.-, PTA 5161ZX, gestiones 2006 y 2007 en Bs897.- y PTA 305XNY, gestiones 2005 al 2007 en Bs2.134.- cuya deuda tributaria es de Bs7.681.-, equivalente a 4.982.- UFV, declarando la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, conforme el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 1-4 de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 22. (Sujeto Pasivo). Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

Art. 43. (Métodos de Determinación de la Base Imponible). La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.
- II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

Art. 70. (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

2. Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.

Art. 96. (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

- I. La Vista 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. (...)

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

Art. 99. (Resolución Determinativa).

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

Art. 165. (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

ii. Ley 843, de Reforma Tributaria (LRT).

Art. 58. Créase un impuesto anual a los vehículos automotores de cualquier clase o categoría: automóviles, camionetas, jeeps, furgonetas, motocicletas, etc., que se regirá por las disposiciones de este Capítulo.

Son sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas o naturales y las sucesiones indivisas, propietarias de cualquier vehículo automotor

iii. DS 24205, Reglamento del IPVA (RIPVA).

Art. 2. Hecho Generador. El hecho generador de este impuesto, ésta constituido por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de vehículos automotores, al 31 de diciembre de cada año, a partir de la presente gestión.

Art. 15. Disposiciones Complementarias. Para el otorgamiento de cualquier instrumento público o privado que concierna a vehículos automotores gravados o no por este impuesto, los notarios exigirán fotocopia legalizada de la declaración jurada o liquidación, emitida por el Gobierno Municipal, correspondiente a la gestión fiscal inmediata anterior a la fecha de transferencia, así como la declaración jurada y pago del Impuesto a las Transacciones o el Impuesto Municipal a las Transferencias, según sea el caso, o en su caso el certificado de exención otorgado por el Gobierno Municipal, a efectos de insertarlos en la escritura respectiva. Estas declaraciones, excepto el certificado de exención mencionado, se presentarán debidamente selladas por el Banco autorizado y legalizadas por el respectivo Gobierno Municipal. El incumplimiento de esta obligación dará lugar a responsabilidad solidaria del notario respecto a los mencionados impuestos, sin perjuicio de las sanciones y recargos previstos en el Código Tributario.

Art. 16. No se inscribirán en la Oficina de la Dirección Nacional de Tránsito los contratos u otros actos jurídicos de transferencia de vehículos automotores gravados de acuerdo con el presente Decreto, cuando en el instrumento público correspondiente no este insertado el texto de los documentos señalados en el artículo anterior. El Registrador de la indicada repartición, bajo responsabilidad, informará la omisión detectada a la Corte Superior del Distrito Judicial respectivo, para que proceda a sancionar al notario que omitió cumplir con la obligación establecida en el artículo que antecede, y al ente recaudador de la respectiva jurisdicción, para que proceda a la liquidación y cobranza del tributo impago, más los accesorios de Ley, a los que resulten sujetos pasivos o responsables solidarios.

iv. DS 24054, Reglamento del IMT (RIMT).

Art. 4. Es sujeto activo del IMT el Gobierno Municipal en cuya jurisdicción se encuentre ubicado el bien Inmueble objeto de la transferencia gravada por este Impuesto o en cuyos registros se encuentre inscrito el Vehículo Automotor por cuya transferencia debe pagarse el IMT.

Art. 5. Es sujeto pasivo de este Impuesto la persona natural o jurídica a cuyo nombre se encuentre registrado el bien sujeto a la transferencia.

Art. 12. Los Notarios de Fe Pública, en el momento de la protocolización de minutas o documentos equivalentes de traslación de dominio a título oneroso de bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, así como las personas o instituciones encargadas del registro de la titularidad de dominio, no darán curso a los mismos

cuando no tengan adjunta la copia respectiva del comprobante de pago del IMT o del Impuesto a las Transacciones, según corresponda, formulario que además debe ser transcrito íntegramente en el respectivo Protocolo y sus Testimonios.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. Sujeto pasivo como responsable del cumplimiento de la obligación tributaria.

- i. La Administración Tributaria Municipal manifiesta en su Recurso Jerárquico que el contribuyente debió hacerle conocer que el vehículo con PTA 1282YFP fue reportado como robado, con el fin de proceder a la baja tributaria temporal o definitiva, dentro del plazo determinado por ley y cumplir con el requisito establecido de presentar certificación actualizada de baja emitida por la Unidad Operativa de Tránsito o DIPROVE, ya que según el art. 3 de la Resolución Administrativa N° 147/2005, es un deber formal, comunicar en el término de tres días ante la Administración Tributaria modificaciones y bajas de datos de sus registros, norma concordante con el art. 70-2) de la Ley 2492 (CTB). Agrega que es DIPROVE quien introduce ese dato al sistema, siendo obligación del contribuyente informar este hecho ante el GMASC. Añade que la Resolución Administrativa N° 207/2008, determina requisitos indispensables para la baja definitiva por robo, y que los mismos deben ser entregados en el Departamento de Vehículos del GMASC.

- ii. Sostienen que toda actuación de denuncia seguro beneficia al sujeto objeto de robo; sin embargo, para fines tributarios, se debe demostrar la veracidad de los hechos para no tributar. Agrega en cuanto a la supuesta validez como descargo de las Minutas de Contrato de Venta de los Vehículos en cuestión, que los vehículos se encuentran aún a nombre de Eduardo Xavier Yapur, quien se constituye en sujeto pasivo del IPVA, ya que no se registra ninguna transferencia o baja tributaria de propiedad de los mismos. Cita los arts. 107 de la Ley 843, 3 y 5 del DS 24054, señalando que si los vehículos fueron objeto de transferencia, era obligación del contribuyente dar a conocer oportunamente al GMASC, pues no consta en los registros que el contribuyente haya cumplido con el pago del IMT, por lo que de asumir cualquier forma una transferencia, se estaría poniendo en indefensión los derechos de un contribuyente, porque la Administración Tributaria no es generadora de derecho propietario, sólo de obligaciones tributarias.

- iii. En principio ésta instancia jerárquica efectuará un análisis respecto a que si, Xavier Eduardo Barrón Yapur tiene la calidad de sujeto pasivo del IPVA en las gestiones 2005, 2006 y 2007, sobre los vehículos con PTAs 1282YFP, 5161ZX y 305XNY, de conformidad con el art. 58 de la Ley 843, tomando en cuenta lo argumentado por la Administración Tributaria Municipal.
- iv. Al respecto, la doctrina tributaria nos enseña que el sujeto pasivo *no es uno más de los obligados tributarios: es el obligado tributario principal, el sujeto al cumplimiento de la obligación tributaria principal. El sujeto pasivo a diferencia de los otros tipos de obligados tributarios es un elemento esencial del tributo* (Derecho Financiero y Tributario, Fernando Pérez Royo, pág. 164).
- v. Nuestra legislación, señala en el art. 22 de la Ley 2492 (CTB), que: *“Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone éste Código y las Leyes”*. Asimismo, la Ley 843 en su art. 58 establece como sujetos pasivos del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, a las personas jurídicas o naturales y las sucesiones indivisas, **propietarias de cualquier vehículo automotor.**
- vi. Asimismo, el art. 2 del DS 24205, Reglamentario del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA), establece que: *“El hecho generador de este impuesto, está constituido por **el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de vehículos automotores, al 31 de diciembre de cada año...**”* (las negrillas y el subrayado son nuestras). Se define de esta manera la configuración del hecho generador del IPVA, que vincula al **propietario o** al que se encuentre en **posesión** del inmueble al 31 de diciembre de cada gestión. Al respecto, el razonamiento desarrollado por el Tribunal Constitucional en la SC 1306/2003-R, de 9 de septiembre de 2003 -entre muchas otras-, expresó que: *“...la descripción gramatical de la citada norma contiene una conjunción disyuntiva y no copulativa, separando y señalando expresamente los dos casos...”*, tal como ocurre en la especie, ya que el hecho que genera la obligación tributaria se expresa de dos formas y una de ellas es precisamente el **ejercicio del derecho de propiedad** y la otra, la **posesión del vehículo automotor.**
- vii. A su vez, el DS 24205, en el art. 15 de sus Disposiciones Complementarias establece que: *“**Para el otorgamiento de cualquier instrumento público o privado que concierne a vehículos automotores gravados o no por este**”*

*impuesto, los notarios exigirán fotocopia legalizada de la declaración jurada o liquidación emitida por el Gobierno Municipal, correspondiente a la gestión fiscal inmediata anterior a la fecha de transferencia, así como la declaración jurada y pago del Impuesto a la Transacción o Impuesto Municipal a las Transferencia según sea el caso (...). En su art. 16 señala que: “**No se inscribirán en las oficinas de la Dirección Nacional de Transito los contratos u otros actos jurídicos de transferencia de vehículos automotores gravados de acuerdo al presente Decreto, cuando en el instrumento público correspondiente no este insertado el texto de los documentos señalados en el artículo anterior” (las negrillas son nuestras).***

viii. Por otro lado, el art. 4 del DS 24054, establece **como sujeto activo el IMT al Gobierno Municipal en cuya jurisdicción se encuentre ubicado** el bien inmueble objeto de la transferencia gravada por este impuesto o en cuyos registros se encuentre **inscrito el Vehículo Automotor por cuya transferencia debe pagarse el IMT**. Asimismo el art. 5 del citado cuerpo legal **determina como sujeto pasivo de dicho impuesto a la persona natural o jurídica a cuyo nombre se encuentre registrado el bien sujeto a la transferencia.**

ix. De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos, se tiene que el 3 de junio de 2009, la Administración Tributaria Municipal notificó a Xavier Eduardo Barrón Yapur, con la Vista de Cargo N° 1047/GMSC/VC/2009, de 19 de marzo de 2009, que establece la falta de pago del IPVA, por las gestiones 2004 al 2007, (no menciona N° de placa), un adeudo tributario de Bs7.035.-; de los vehículos con Placas Nos. 516-IZX, por las gestiones 2006 y 2007 en Bs804.- y 305XNY, por las gestiones 2004 al 2007, en Bs2.564.-, respectivamente, cuyo total de la deuda tributaria es de Bs10.403.-, equivalente a 6.921.- UFV, que incluye tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y por omisión de pago, otorgando el plazo de 30 días a partir de su notificación para que presente descargos o pague dicho adeudo (fs. 11-16 de antecedentes administrativos).

x. Posteriormente, el 14 de julio de 2010 fue notificado Xavier Eduardo Barrón Yapur, con la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, que determina los adeudos tributarios, por el IPVA para los Nos. de PTA 1282YFP, por las gestiones 2005 al 2007, en Bs4.650.-, 5161ZX, gestiones 2006 y 2007, en Bs897.- y 305XNY, gestiones 2005 al 2007 en Bs2.134, cuya deuda tributaria alcanza a la suma de Bs7.681.- equivalentes a 4.982.- UFV, que incluye el impuesto

omitido, intereses y la multa por incumplimiento de deberes formales; asimismo, estableció la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 1-4 de antecedentes administrativos).

xi. De la revisión del expediente se tiene que Xavier Eduardo Barrón Yapur, en instancia de alzada, mediante memorial de 13 de septiembre de 2010, presentó en calidad de prueba fotocopia legalizada de la minuta de compra-venta suscrita el 30 de abril de 1999, por Xavier Eduardo Barrón Yapur y Claudia Mirtza Mosciaro Rosas, del vehículo con placa anterior N° SJJ-679 y actual PTA 516IZX, por el monto de Bs5.000.- (fs. 52-56 del expediente). Asimismo, en cumplimiento al proveído, de 28 de septiembre de 2010, emitido por la ARIT (fs. 64 del expediente), Xavier Eduardo Barrón Yapur presentó en calidad de prueba, mediante memorial de 13 de octubre de 2010; Certificación de la Secretaria de Cámara de la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito de Santa Cruz, copia legalizada de la denuncia de robo presentada el 4 de marzo de 2001, ante la Dirección de Investigación de Prevención de Robo de Vehículos (DIPROVE), por el vehículo con PTA 1282-YFP, Dictamen Fiscal, de 21 de diciembre de 2009, emitido por el Fiscal Adscrito a la Dirección de Robo de Vehículos del Ministerio Público, Certificación emitida por la misma autoridad, de día 21 de diciembre de 2009, Certificación, de 28 de mayo 2010, emitida por la División de Registro de Vehículos (fs. 74-83 vta. del expediente).

xii. Del análisis de los documentos señalados, se establece que según la Certificación de la Secretaria de Cámara de la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito de Santa Cruz, se encuentra registrado un reconocimiento de firmas de una minuta de transferencia, de la cual se evidencia que el 10 de febrero de 1994, Xavier Eduardo Barrón Yapur transfiere en calidad de venta real y perpetua el vehículo con Placa de Control SUD-238, ahora Placa PTA 305XNY, en favor de J. José Monterrey Cruz (fs. 74-78 del expediente); asimismo, se tiene la minuta de compra-venta de 30 de abril de 1999, suscrita por Xavier Eduardo Barrón Yapur a través de la cual transfiere en calidad de venta real y definitiva el vehículo con placa SJJ-679, ahora placa PTA 516IZX, en favor de Claudia Miraza Mosciaro Rosas documento que cuenta con el reconocimiento de firmas y rúbricas de la citada minuta de transferencia, ante Notario de Fe Publica.

xiii. Sin embargo, de la revisión de antecedentes y del expediente no cursa prueba alguna que acredite que dichas minutas de transferencia fueron puestas en conocimiento de la Administración Tributaria Municipal, ni que las mismas hayan sido objeto de cumplimiento del pago correspondiente al Impuesto Municipal a las

Transferencias (IMT), establecido en el art. 12 del DS 24054, debido al incumplimiento del art. 70-2) de la Ley 2492 (CTB), que establece como una de las obligaciones del sujeto pasivo **comunicar a la Administración Tributaria ulteriores modificaciones de su situación tributaria**- que sería la única forma de que el GMSC registre en su sistema el cambio de sujeto pasivo de los vehículos en cuestión, y por ende tenga conocimiento de dichas transferencias, siendo que a la fecha, conforme las Proformas Nos. 1042883 y 1042916, ambas de 28 de junio de 2010, correspondiente a los vehículos con placas PTA 516IZX y 305XNY, aún se encuentran registrados en el GMASC a nombre de Xavier Eduardo Barrón Yapur, por lo tanto, es sujeto pasivo del cumplimiento del IPVA adeudado, correspondiente a los citados vehículos.

xiv. Ahora bien, con relación al vehículo con placa PTA 1282YFP, se evidencia de la revisión de antecedentes y documentación presentada por el contribuyente en la instancia de alzada que el 4 de marzo de 2001, se efectuó la denuncia de robo del vehículo con placa 1282 YFP ante DIPROVE, la que obtiene como resultado el Dictamen fiscal de 21 de diciembre de 2009, emitido por el Fiscal Adscrito a la Dirección de Robo de Vehículos del Ministerio Público, que dictamina que el citado vehículo se encuentra registrado como robado en el sistema informático de denuncia de DIPROVE, bajo el caso N° 02437/01, y que a la fecha no ha podido ser recuperado, por lo que mediante Certificación de la misma fecha, se realiza la baja del citado vehículo (fs. 79-82 vta. del expediente), estableciéndose que la Administración Tributaria Municipal, tenía conocimiento de éstos hechos, conforme a la Consulta de Vehículos – Selección Consulta del GMASC, en la que el vehículo mencionado, se encuentra registrado como robado, puesto que la casilla de observaciones señala textualmente: *el vehículo está marcado como robado* (fs. 23 de antecedentes administrativos), por lo que Xavier Eduardo Barrón Yapur, no es sujeto pasivo del IPVA de las gestiones 2005, 2006 y 2007, correspondiente al citado vehículo, establecido en la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010.

xv. De lo anterior se evidencia que Xavier Eduardo Barrón Yapur, no es sujeto pasivo del IPVA correspondiente al vehículo con placa PTA 1282 YFP, debido a que se ha establecido como sujeto pasivo de los citados vehículos PTA 516IZX y 305XNY a Xavier Eduardo Barrón Yapur; asimismo siendo el mismo que observó vicios de nulidad en la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, en su Recurso de Alzada, se procederá al análisis de los mismos.

IV.3.2. Nulidad por diferencias entre importes de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa.

- i. Xavier Eduardo Barrón Yapur, en su Recurso de Alzada, manifiesta que la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, se encuentra viciada de nulidad restando seriedad a las actuaciones del GMASC, al contener disposiciones contradictorias, puesto que en su considerando segundo establece una deuda tributaria por Bs10.412. y en la parte resolutive punto dos, señala una deuda tributaria de Bs7.681, siendo un error aritmético que le causa incertidumbre en cuanto a la cuantía del supuesto adeudo tributario.

- ii. Al respecto la doctrina administrativa considera que *“los vicios determinan las consecuencias que ocasionan, conforme a un criterio cualitativo, de práctica jurisprudencial y política jurídica; así, a menor grado del vicio, el acto puede ser válido o anulable; por el contrario si el vicio es grave o muy grave, el acto será nulo y sólo en casos de grosera violación del derecho o falta de seriedad, será inexistente”* (GORDILLO Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 3, pág. XI-40).

- iii. Respecto a la Vista de Cargo, nuestra legislación establece en el art. 96-I de la Ley 2492 (CTB), *que 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.* A su vez el art. 99-II del citado cuerpo legal, determina que *la Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, **fundamentos de hecho y de derecho**, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. **La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.***

- iv. De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que la Vista de Cargo N° 1047/GMSC/VC/2009, de 19 de marzo de 2009, establece una deuda tributaria total de Bs10.403.- por el IPVA, 2004, 2005, 2006 y 2007, correspondiente a los vehículos

con placa de control 1282-YFP (2004 a 2007), 516IZX (2006 a 2007) y 305XNY (2004 a 2007); asimismo, conforme el considerando segundo, párrafo segundo de la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RF/2010, se evidencia que el contribuyente no presentó pruebas de descargo a la Vista de Cargo; sin embargo, conforme al análisis efectuado, de la Resolución Determinativa citada, el importe total de la deuda tributaria asciende a Bs7.681, por el IPVA de las gestiones 2005, 2006, y 2007 correspondiente a los vehículos con placa de control 1282-YFP (2005 a 2007), 516IZX (2006 a 2007) y 305XNY (2005 a 2007); es decir, un monto total diferente del especificado en la Vista de Cargo N° 1047/GMSC/VC/2009, además de que ya no figura la deuda determinada para la gestión 2004, consignada en la Vista de Cargo.

v. Y si bien, existe la posibilidad de modificación de montos, así como exclusión de gestiones en la Resolución Determinativa, tendría que ser como resultado de las pruebas de descargo que podría haber presentado el contribuyente, pero se reitera que es el propio GMASC, que expresa que el sujeto pasivo no presentó prueba alguna de descargo, por lo que la Administración Tributaria Municipal, no cumplió con lo establecido en el art. 99 de la Ley 2492 (CTB), puesto que la fundamentación de hecho y de derecho se encontraría incompleta debido a que no justifica dicha modificación, menos cursa en el expediente ni en antecedentes administrativos algún informe que justifique la exclusión del reparo que corresponde al IPVA de la gestión 2004, correspondiente a los vehículos con Placa PTA Nos. 1282YFP y 305XNY. Adicionalmente se hace notar que la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RF/2010, no contempla si la determinación de la deuda fue establecida sobre base presunta o base cierta, conforme establece el art. 43 de la Ley 2492 (CTB).

vi. En este sentido, por ser evidente el vicio de procedimiento en la actuación de la Administración Municipal y siendo indudable la existencia de vicios de nulidad conforme lo previsto por el art. 99-II de la Ley 2492 (CTB), al no contemplarse en la Resolución Determinativa el IPVA establecido por la gestión 2004 y por existir diferencia entre el monto total del tributo omitido con el determinado en la Vista de Cargo con el objeto de evitar nulidades posteriores, corresponde anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, correspondiendo a la Administración Tributaria Municipal, emitir una nueva Resolución Determinativa que establezca si la deuda fue determinada sobre base presunta o base cierta, y fundamente la exclusión de la gestión 2004, así como la modificación del monto de Bs10.403 a Bs7.681.-.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i. por delegación y sustitución que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), conforme con la Resolución Administrativa AGIT/0045-A/2010, de 15 de septiembre de 2010,

RESUELVE:

ANULAR la Resolución ARIT-SCZ/RA 0148/2010, de 28 de octubre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Xavier Eduardo Barrón Yapur, contra la Dirección de Recaudación y Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Determinativa N° 228/GMSC/RD/2010, de 28 de junio de 2010, correspondiendo a la Administración Tributaria Municipal, emitir una nueva Resolución Determinativa que establezca si la deuda fue determinada sobre base presunta o base cierta, y fundamente la exclusión de la gestión 2004, así como la modificación del monto de Bs10.403 a Bs7.681.-; conforme establece el art. 212-I inc. c) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Juan Carlos Maíta Michel
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria