

# **RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0396/2009**

**La Paz, 06 de noviembre de 2009**

|  |   |
|--|---|
| Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: | <b>Resolución ARIT-SCZ/RA 0109/2009, de 14 de agosto de 2009</b> , del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. |
| Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:                           | <b>CLINICA URBARI SA</b> , representada por Mario Rolando Pommier Gómez y/o Álvaro José Castillo Pinto.   |
| Administración Tributaria:                                     | <b>Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)</b> , representada por Carlos Carrillo Arteaga.                             |
| Número de Expediente:  | <b>AGIT/0350/2009//SCZ/0052/2009.</b>   |

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Clínica Urbari SA (fs. 141-143 vta. del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0109/2009 del Recurso de Alzada, de 14 de agosto de 2009 (fs. 128-133 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0396/2009 (fs. 162-178 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

## **CONSIDERANDO I:**

### **I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

#### **I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.**

La Clínica Urbari SA, representada legalmente por Mario Rolando Pommier Gómez y/o Álvaro José Castillo Pinto, que acreditan personería según Testimonio de poder General y Especial de Administración N° 789/2001, de 20 de septiembre de 2001 (fs. 30-35 del expediente); interpone Recurso Jerárquico (fs. 141-143 vta. del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA

0109/2009, de 14 de agosto de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Plantea los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada no aceptó el fundamento de fuerza mayor y confirmó el Proveído N° 24-000076-09, aduciendo que estaba habilitado para efectuar el pago desde el primer día hasta el último día hábil del mes correspondiente, reconociendo contradictoriamente que el obligado tiene derecho de cumplir con los pagos hasta el momento de conclusión de dicho plazo; pero aun así señala que no es causal expresa de nulidad del acto administrativo, estando el mismo debidamente fundamentado conforme a lo previsto en el art. 28 inc. e) de la Ley 2341 (LPA).
- ii. Expresa que la exclusión de responsabilidad por fuerza mayor fue denegada por la Resolución de Alzada, con el argumento de que el hecho no se configura como algo imprevisible, por no haberse dado las circunstancias necesarias que pudieran haber imposibilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias; además, de que no se habría acompañado la carta de debito automático; criterio emitido sin considerar que la entidad bancaria certificó por escrito que por error en su sistema, no aplicó el débito automático, siendo innecesario presentar otros documentos en calidad de prueba.
- iii. Añade que, según Alzada, el sujeto pasivo no habría actuado de manera oportuna y no estuvo fuera de su alcance su previsibilidad, dado que pudo tomar las acciones necesarias que permitieran un reporte correcto de su saldo si el abono a su cuenta se hubiese realizado con una debida anticipación, más aún si es de conocimiento suyo que por la hermenéutica bancaria diaria, las entidades financieras están obligadas a la comprobación y verificación de las órdenes de pago que reciben; ante lo que aduce que la fundamentación de Alzada en su última parte es contradictoria, porque dice que es deber del banco y no del cliente, quien cumple con autorizar el débito, y si el Banco se equivocó no puede culparse al cliente, ya que éste no acostumbra verificar todos los días si el Banco se equivoca o no.
- iv. Señala que la ARIT no toma en cuenta que los Bancos son expresamente autorizados por el SIN, por lo que son errores que vinculan a la Administración Tributaria, y no pueden afectar los derechos de los contribuyentes; tampoco considera que existe una certificación del Banco Nacional de Bolivia, en la cual explica los motivos por los que no se logró la cancelación de los planes de pago

oportunamente, documentación que fue ofrecida como prueba de su oportunidad; asimismo, resulta incoherente y ajeno a la realidad la imputación de falta de previsión por no haber efectuado el abono con anticipación al último día de vencimiento de los planes de pago, lo que muestra que la autoridad a-quo desconoce los grandes problemas y situaciones críticas por las que atraviesan las empresas respecto a los clientes, quienes no cumplen con sus obligaciones en forma oportuna sino el último día, hecho que es real, y que finalmente es su derecho realizar el abono el último día, no siendo su culpa los errores de la entidad financiera que actúa por cuenta de la Administración Tributaria, por lo que es aplicable la fuerza mayor, conforme al art. 153 de la Ley 2492 (CTB) con relación al art. 380 del Código Civil.

v. Continúa que la Resolución de Alzada cita diversas definiciones sobre lo que se debe entender como fuerza mayor, como las Resoluciones STG-RJ/0411/2008 y STG-RJ/0074/2009, jurisprudencia que encaja al presente caso, ya que el error del sistema del Banco que impidió realizar oportunamente el pago de las cuotas, es de un evento ajeno a su voluntad, pues no imaginó que ese día ocurriría el desperfecto en el sistema, constituyéndose el hecho en un elemento externo que imposibilitó el cumplimiento de su obligación, que prueba que la certificación emitida por el Banco reúne los requisitos que configuran la causal de fuerza mayor establecida no sólo en la jurisprudencia citada, sino también en el art. 153 de la Ley 2492 (CTB).

vi. Arguye que la Resolución Jerárquica STG-RJ/0411/2008, en el caso de SOCICO LTDA, aplica correctamente la fuerza mayor, definida por Guillermo Cabanellas como todo acontecimiento que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido resistir; y que impide hacer lo que se debía o era posible y lícito. Aparece como obstáculo ajeno a las fuerzas naturales, que se oponen al ejercicio de un derecho o al espontáneo cumplimiento de una obligación; añade que en la fuerza mayor deben ser tomadas en cuenta las circunstancias que imposibilitan el cumplimiento de una obligación que en condiciones normales se haría efectivo sin problema; asimismo, aduce que la citada resolución se refiere a la SC-755/2007-R de 24 de septiembre de 2007, la cual establece que lo materialmente importante en un procedimiento administrativo no es el cumplimiento de las formalidades, sino la búsqueda de la verdad material, así como la vigencia de los derechos de las personas, recurso que en el grado de alzada y jerárquico ganó SOCICO LTDA, bajo el amparo de la fuerza mayor.

vii. Finalmente solicita se deje sin efecto legal la Resolución de Alzada y por ende el Proveído N° 24-000076-09, de 16 de marzo de 2009; los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008; y se mantengan vigentes los planes de pago autorizados mediante las Resoluciones Administrativas Nos. GGSC/SDTJCC N° 139/2007, 241/2007 y 085/2008.

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

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0109/2009, de 14 de agosto de 2009, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 128-133 del expediente), resuelve confirmar el Proveído N° 24-000076-09, de 16 de marzo de 2009, con los siguientes fundamentos:

- i. Sobre los vicios de nulidad invocados, verificó que la Administración Tributaria concedió un plan de facilidades de pago al recurrente y éste debía someterse estrictamente a las exigencias de cumplimiento oportuno por cada cuota, pudiendo cancelar la cuota respectiva en cualquier momento, pero en el plazo otorgado para el pago; sin embargo, ante la falta de pago oportuno, la Administración Tributaria dispuso considerar improcedente la causal de exclusión de responsabilidad por fuerza mayor.
- ii. Señala que de la revisión efectuada al acto impugnado, se tiene que en su desarrollo no existe evidencia alguna de que sus argumentos de justificación en los cuales la Administración Tributaria basó su decisión, se encuentre el reproche argumentado por el recurrente, en el sentido que pese a estar habilitado para efectuar el pago desde el primer día hábil hasta el último minuto del último día hábil del mes correspondiente no lo hizo, de modo que no existe el vicio de nulidad invocado; asimismo, aclara que el obligado tiene el derecho de cumplir con los pagos hasta el momento de conclusión de dicho plazo, por lo que de ser evidente, tampoco es una causal expresa de nulidad del acto administrativo, estando debidamente fundamentado conforme a lo previsto en el art. 28, inc. e), de la Ley 2341 (LPA), correspondiendo desestimar su pretensión.
- iii. En relación a la exclusión de responsabilidad por fuerza mayor, cita las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0411/2008 y STG-RJ/0074/2009; y con relación a las facilidades de pago, establece que los arts. 55 de la Ley 2492 (CTB) y 24 del DS 27310, disponen las formalidades requeridas para que los contribuyentes puedan acceder al pago de la deuda tributaria antes de su vencimiento o de manera

posterior, cuyo procedimiento fue establecido en los arts. 16 y 17 de la RND 10-0042-05, los cuales señalan que a partir de la segunda cuota, los pagos pueden realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario y que el incumplimiento de las facilidades de pago, da lugar a la ejecución tributaria de la resolución administrativa de aceptación, considerándose como deuda tributaria el saldo no pagado del plan; y de acuerdo con el art. 153 de la Ley 2492 (CTB), constituye causal de exclusión de responsabilidad en materia tributaria es la fuerza mayor.

iv. Manifiesta que en el presente caso, constató que el recurrente es titular de la cuenta corriente N° 200-0072985, en el Banco Nacional de Bolivia y para el 31 de octubre de 2008, según su estado de cuenta comprendida entre el 30 de septiembre y el 31 de octubre de 2008, tuvo un saldo a favor de Bs70.628.68.-, emergente de un abono en cuenta de Bs185.308,45.-; certificando el banco de manera posterior a su cliente que debido a un error de su sistema, dicho saldo no se reflejó correctamente y por ello no pudo realizar los débitos que le solicitó el recurrente para el pago de sus impuestos.

v. Señala que el Banco Nacional de Bolivia, mediante cite OP/514/2009, de 29 de julio de 2009, a requerimiento de la ARIT, señaló que el 31 de octubre de 2008 se registró una sola transacción relacionada a un abono de cuenta a horas 17:53 pm; siendo evidente que en el momento en que fenecía el plazo para el pago de la respectiva cuota a la Administración Tributaria, la cuenta corriente del recurrente tenía saldo suficiente para cumplir con el pago mensual y que a su entender la entidad financiera tenía la responsabilidad de efectuar el débito automático; sin embargo, ni en instancias del ente recaudador, así como en etapa recursiva, el recurrente demostró conforme al art. 76 de la Ley 2492 (CTB) que autorizó al banco el pago a cuentas fiscales bajo la modalidad de débito automático, por lo que no es posible considerar que el pago se efectuaba por ese medio.

vi. Expresa que en el supuesto de que la autorización para el débito automático exista, y que en términos contables la suma suficiente en la cuenta equivale a un pago en efectivo y por ende, a partir de ese momento el banco sería el único responsable del traspaso a la cuenta fiscal; no es menos evidente que dicha responsabilidad está supeditada a que el titular de la cuenta proporcione los medios económicos suficientes en su haber de manera oportuna; es decir, que debe cumplir con requisitos de tiempo, oportunidad y razonabilidad para concretar la operación de pago, ya que si bien el dinero fue depositado en la cuenta, tal operación no implicaba por sí sola el pago de las obligaciones tributarias, por estar sometida a un

procesamiento de verificación y validación de montos que debía ser autorizado y aprobado internamente para traspasar fondos de la cuenta corriente a la cuenta fiscal, por lo que no era factible realizar el mismo 31 de octubre de 2008, debido a que según la certificación de la entidad financiera, todas las operaciones se realizan dentro de un horario establecido para la jornada; esto es, hasta las 18:00 pm.

vii. Expresa que el recurrente es responsable en el retraso o mala lectura de su cuenta y no estuvo fuera del alcance su previsibilidad, dado que pudo tomar las acciones necesarias que permitieran un reporte correcto de su saldo, si el abono a su cuenta se hubiera realizado con una debida y razonable anticipación, más aún si es de conocimiento suyo que por la hermenéutica bancaria diaria, las entidades financieras están obligadas a la comprobación y verificación de las órdenes de pago que reciben; consiguientemente, no se configuró en un hecho imprevisible e inesperado como de fuerza mayor, reconocido como causal de exclusión de la responsabilidad previsto en el art. 153 de la Ley 2492 (CTB), toda vez que no concurrieron circunstancias fuera del alcance del recurrente que hubieran imposibilitado el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## **CONSIDERANDO II:**

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 Tributaria General 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 2 de octubre de 2009, mediante nota ARIT-SCZ/AIT/CA-0259/2009, de 25 de septiembre de 2009, se recibió el expediente SCZ/0052/2009 (fs. 1-156 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 6 de octubre de 2009 (fs. 157-158 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 7 de octubre de 2009 (fs. 159 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 **16 de noviembre de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

### **CONSIDERANDO IV:**

#### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. El 4 de junio, 18 de diciembre de 2007 y 5 de mayo de 2008, la Clínica Urbari SA, solicitó Plan de pagos para el IVA e IT, adjuntando los Forms. 8008, Solicitudes de Facilidades de Pago, N° Orden 790157, 790204 y 790241, Forms. 1000, de pago; por su parte, el SIN emitió los Informes CITES: GGSC/DER/INF. N° 01-0088/2007 de 8 de junio de 2007, N° 01-0331/2007, de 28 de diciembre de 2007 y N° 01-0091/2008 de 7 de mayo de 2008, en los cuales señala que el sujeto pasivo cumplió con el procedimiento establecido en la RND 10-0042-05 y recomienda la emisión de la Resolución Administrativa de Aceptación, previo pronunciamiento sobre la garantía ofrecida (fs. 1-69, 301-336 y 204-246 de antecedentes administrativos c. 1, 2, 3).
- ii. El 20 de junio de 2007, 28 de diciembre de 2007 y 14 de mayo de 2008, la Administración Tributaria notificó en Secretaria a Álvaro Castillo Pinto por la clínica Urbari SA, con las Resoluciones Administrativas N° GGSC-DTJC N° 139/2007, de 18 de junio de 2007, 241/2007, de 28 de diciembre de 2007 y 085/2008 de 9 de mayo de 2008, mediante las cuales autorizó tres planes de facilidades de pago por el IVA e IT, períodos marzo a diciembre 2006; enero a abril y julio a diciembre 2007 y enero a marzo 2008, asimismo estableció que las respectivas cuotas deben ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de dicha resolución, y que cualquier incumplimiento a las circunstancias previstas en el art. 17 de la RND 10-0042-05 dará lugar a la ejecución de las garantías presentadas y a las medidas coactivas correspondientes (fs. 74-76, 247-248, y 337-338 de los antecedentes administrativos c. 1, 2 y 3).

- iii. El 5 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria emitió los Informes CITES: GGSC/DER/INF N° 01-0203/2008, GGSC/DER/INF N° 01-0204/2008 y GGSC/DER/INF N° 01-0205/2008, en los cuales indicó que de la verificación de la Base de Datos Corporativa SIRAT 2, observó el incumplimiento de pagos en las facilidades de pago, recomendando la ejecución de las Pólizas de Garantía de Cumplimiento de Pago de Deuda Tributaria N° CIN-B00002, N° CIN-B00012, N° CIN-B00026, y la emisión de Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 114-116, 267-268 y 358-359 de los antecedentes administrativos c 1, 2, 3).
- iv. El 28 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Álvaro Castillo Pinto, con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008, de 24 de noviembre de 2008, en los cuales comunica que se dará inicio a la Ejecución Tributaria al tercer día de su notificación y conforme el art. 110 de la Ley 2492 (CTB), se adoptarán y ejecutarán las medidas coactivas correspondientes (fs. 117-126, 269-275 y 361-367 de los antecedentes administrativos c. 1, 2 y 3).
- v. El 28 de noviembre de 2008, Clínica Urbari SA, mediante CITE-ADM-096/08 de 27 de noviembre de 2008, comunicó a la Administración Tributaria que la falta de acreditación de pago en la cuenta fiscal no le era atribuible y solicitó un tratamiento especial debido a que el 31 de octubre de 2008, no se le permitió el abono del cheque a esa cuenta pese a tener un abono en tránsito de Bs185.308,45.-, acreditado a la cuenta de la empresa a hrs. 17:53, que se consideraba el cheque en cámara, adjuntando además comprobantes de egreso, recibos de pago de 4 de noviembre de 2008 y el Estado de Cuenta de la empresa (fs. 134-145 de los antecedentes administrativos c. 1).
- vi. El 5 de diciembre de 2008, Clínica Urbari SA mediante nota alegó que por motivos ajenos a su voluntad y de fuerza mayor no fue posible el pago de las cuotas correspondientes a los planes de pago y comunicó el pago extraordinario de Bs12.000.-; asimismo adjuntó una Certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia, en la cual señala que el 31 de octubre de 2008 la cuenta corriente N° 2000072985 de la Clínica Urbari SA mantenía un saldo de Bs70.628,68.-, no obstante debido a un error de sistema, dicho saldo no se reflejó correctamente, motivo por el cual no pudieron realizarse los débitos solicitados, referidos al pago de impuestos (fs. 130-131 de los antecedentes administrativos c. 1).



vii. El 16 de marzo de 2008 (debió decir 2009), la Administración Tributaria emitió el Informe GSC/GRACO/DTJCC/INF. N° 040/2008, en el que señala que las cuotas de pago incumplidas generaron la pérdida de los beneficios otorgados en las facilidades de pago, correspondiendo proceder a la ejecución de los proveídos de ejecución tributaria, al no ser aplicable el argumento de fuerza mayor, conforme al art. 153 de la Ley 2492 (CTB), recomendando la ejecución de la Pólizas de Garantía de Cumplimiento de Pago de deuda tributaria y la adopción de todas las medidas previstas para la recuperación de la deuda tributaria (fs. 148-152 de los antecedentes administrativos c. 1)

viii. El 18 de marzo de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Álvaro Castillo Pino, por la Clínica Urbari SA, con el Proveído N° 24-000076-09, de 16 de marzo de 2009, mediante el cual dispuso que el argumento de fuerza mayor no era aplicable, indicando que tuvo la oportunidad desde el primer hasta el último día hábil del mes y que los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria no son oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho, por lo que estableció la pérdida de los beneficios para que se proceda conforme a los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008, todos de 24 de noviembre de 2008, otorgando un plazo de tres días para el pago total de la deuda tributaria (fs. 156-160 de los antecedentes administrativos c. 1).

## **IV.2. Antecedentes de derecho.**

### **i. Ley 2492, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).**

#### **Art. 55. (Facilidades de Pago).**

III. En caso de estar en curso la ejecución tributaria, la facilidad de pago tendrá efecto simplemente suspensivo, por cuanto el incumplimiento del pago en los términos definidos en norma reglamentaria, dará lugar automáticamente, a la ejecución de las medidas que correspondan adoptarse por la Administración Tributaria según sea el caso.

#### **Art. 153. (Causales de Exclusión de Responsabilidad).**

I. Sólo son causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria las siguientes:

1. La fuerza mayor;

2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria;
3. En los supuestos de decisión colectiva, el haber salvado el voto o no haber asistido a la reunión en que se tomó la decisión, siempre y cuando este hecho conste expresamente en el acta correspondiente;
4. Las causales de exclusión en materia penal aduanera establecidas en Ley especial como eximentes de responsabilidad.

II. Las causales de exclusión sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria.

III. Si el delito de Contrabando se cometiere en cualquier medio de transporte público de pasajeros, por uno o más de éstos y sin el concurso del transportador, no se aplicará a éste la sanción de comiso de dicho medio de transporte, siempre y cuando se trate de equipaje acompañado de un pasajero que viaje en el mismo medio de transporte, o de encomiendas debidamente manifestadas.

## **ii. Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Art. 200. (Principios).** Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

## **iii. RND 10-0042-05, Facilidades de Pago.**

**Art. 16. (Pago de las Cuotas) I.** La primera cuota del plan de facilidades de pago, deberá pagarse hasta el último día hábil del mes de notificación de la Resolución Administrativa de Aceptación.

II. El pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario.

III. El pago de las cuotas se realizará utilizando la Boleta de Pago correspondiente según la coparticipación del impuesto, o la Boleta de Pago 2252 cuando se realice con valores.

IV. De efectuarse pagos mayores al monto de la cuota, estos serán imputados contra las cuotas finales del plan, comenzando por la última, disminuyendo cuando corresponda el número de cuotas y no así el importe convenido originalmente para cada una de ellas, debiendo realizarse el ajuste en la última cuota programada, para asegurar que se pague el monto total de la deuda establecida en la Resolución Administrativa de Aceptación.

**Art. 17. (Incumplimiento).** I. Los planes de facilidades de pago se considerarán incumplidos por:

1. Falta de pago de la cuota.

2. Pago en defecto de cualquiera de las cuotas, siempre y cuando el pago en defecto sea mayor al 5% del monto de la cuota; cuando el pago en defecto sea igual o menor al 5% del monto de la cuota, éste deberá ser regularizado, cómo máximo, dentro de los dos (2) días hábiles de efectuado el pago de la cuota.

II. Cuando se verifique el incumplimiento de un plan de facilidades de pago, las Gerencias Distritales o GRACO procederán a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación, conforme lo dispuesto en el numeral 8 del párrafo I del Artículo 108 de la Ley N° 2492 y el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004; excepto en los casos previstos en el párrafo II del Artículo 5 y el párrafo III del Artículo 12 de la presente resolución, en los cuales se procederá a la ejecución de los títulos de ejecución originales.

III. A efecto de lo establecido en el párrafo precedente, en caso de incumplimiento del plan, se considerará como deuda tributaria el saldo no pagado del plan.

### **IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.**

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

#### **IV.3.1. La fuerza mayor como causal de exclusión de responsabilidad.**

- i. La Clínica Urbari SA manifiesta que la Resolución de Alzada no aceptó el fundamento de fuerza mayor, aduciendo que estaba habilitado para efectuar el pago desde el primer día hasta el último día hábil del mes correspondiente, reconociendo contradictoriamente que el obligado tiene el derecho de cumplir con los pagos hasta el momento de conclusión de dicho plazo; pero aún así señala que no es causal expresa de nulidad del acto administrativo. Señala que la instancia de Alzada niega la exclusión de responsabilidad por fuerza mayor con el argumento de que el hecho no se configura como algo imprevisible, por no haberse dado las circunstancias necesarias que pudieran haber imposibilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias; añade que no se habría acompañado la carta de debito automático, criterio que no considera que la entidad bancaria, certificó por escrito que por error en su sistema, no aplicó el debito automático, siendo innecesario presentar otros documentos en calidad de prueba.
  
- ii. Añade que según Alzada el sujeto pasivo no habría actuado de manera oportuna y no estuvo fuera de su alcance su previsibilidad, ya que pudo tomar las acciones necesarias para que el abono a su cuenta se realice con anticipación, más aún si es de su conocimiento que por la hermenéutica bancaria, las entidades financieras están obligadas a la comprobación y verificación de las órdenes de pago que reciben; ante lo que aduce que la fundamentación de Alzada en su última parte es contradictoria, porque dice que el cliente cumple con autorizar el débito, pero no toma en cuenta que si el Banco se equivocó no puede culparse al cliente, ya que éste no acostumbra verificar si el Banco se equivoca o no, por lo que es aplicable la fuerza mayor, conforme a los arts. 153 de la Ley 2492 (CTB) y 380 del Código Civil.
  
- iii. Al respecto corresponde remitirse a lo que la doctrina considera por fuerza mayor, a cuyo efecto se cita a Manuel Ossorio que establece en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales que: *“...los casos fortuitos, lo mismo que los de fuerza mayor, pueden ser producidos por la naturaleza o por el hecho del hombre, para algunos autores no existe diferencia teórica ni práctica entre hecho fortuito y fuerza mayor, ya que ésta última también es consecuencia de un hecho imprevisible...”*; a la vez para M. Teresa Querol García, es un hecho imprevisible, y *supone la existencia de una fuerza extraña al actor que le impulsa a hacer o desarrollar una determinada conducta* (OSSORIO Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Pág. 114; QUEROL García M. Teresa, Régimen de infracciones y sanciones tributarias. Pág. 54).

- iv. La legislación boliviana en el art. 55-III de la Ley 2492 (CTB) establece que en caso de encontrarse en curso una ejecución tributaria, la facilidad de pago tendrá efecto simplemente suspensivo, por cuanto el incumplimiento del pago en los términos definidos en norma reglamentaria, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas que correspondan adoptarse por la Administración Tributaria según sea el caso; en ese entendido la RND 10-0042-05, en sus arts. 16-II y 17, dispone que la segunda cuota y siguientes deberán pagarse hasta el último día hábil de cada mes calendario, y que se considera incumplida la facilidad de pago por la falta de pago de la cuota, lo que da lugar a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de aceptación o en su caso a la ejecución de los títulos de ejecución tributaria.
- v. Por su parte el art. 153 de la Ley 2492 (CTB) prevé las causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria, encontrándose entre ellas la fuerza mayor, asimismo, dispone que **las causales sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria** (las negrillas son nuestras).
- vi. De la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria autorizó tres planes de facilidades de pago por el IVA e IT, por los períodos marzo a diciembre de 2006; enero a abril y julio a diciembre de 2007 y enero a marzo de 2008, mediante las Resoluciones Administrativas N° GGSC-DTJC N° 139/2007, 241/2007 y 085/2008; actos administrativos en los que establece en la parte resolutive que las respectivas cuotas deben ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de dicha resolución, y que cualquier incumplimiento establecido en el art. 17 de la RND 10-0042-05 dará lugar a la ejecución de las garantías presentadas y a las medidas coactivas correspondientes (fs. 74-76; 247-248; y 337-338 de los antecedentes administrativos c. 1, 2 y 3).
- vii. En ese entendido, el SIN al haber detectado incumplimiento de los pagos respectivos, emite los Informes CITES: GGSC/DER/INF N° 01-0203/2008, GGSC/DER/INF N° 01-0204/2008 y GGSC/DER/INF N° 01-0205/2008, recomendando la ejecución de las Pólizas de Garantía de Cumplimiento de Pago de Deuda Tributaria N° CIN-B00002; N° CIN-B00012, N° CIN-B00026, emisión de Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 114-116, 266-268 y 358-360 de los antecedentes administrativos c. 1, 2 y 3).

- viii. El 28 de noviembre de 2008 se notificó al sujeto pasivo con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008, de 24 de noviembre de 2008, debido al incumplimiento de las facilidades de pago autorizadas (fs. 117-122, 269-275 y 361-367 de los antecedentes administrativos c. 1, 2 y 3); ante lo cual el contribuyente, mediante CITE-ADM-096/08 de 27 de noviembre de 2008, comunicó a la Administración Tributaria que la falta de acreditación de pago en la cuenta fiscal no le era atribuible y solicitó un tratamiento especial debido a que el 31 de octubre de 2008 no se le permitió el abono del cheque a esa cuenta pese a tener un abono en tránsito de Bs185.308,45, acreditado a la cuenta de la empresa a hrs. 17:53, porque se consideraba el cheque en cámara, adjuntando además comprobantes de egreso, boleta de pago de 4 de noviembre de 2008 y el Estado de Cuenta de la empresa (fs. 134-145 de los antecedentes administrativos c. 1).
- ix. El 5 de diciembre de 2008 el sujeto pasivo presenta una carta alegando que por motivos ajenos a su voluntad y de fuerza mayor no le fue posible el pago de las cuotas correspondientes a los planes de pago y comunicó el pago de Bs12.000.-; asimismo adjunta una Certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia, en la que señala que el 31 de octubre de 2008 la Cuenta Corriente N° 2000072985 de la Clínica Urbari SA, mantenía un saldo de Bs70.628,68.-; no obstante, debido a un error del sistema, dicho saldo no se reflejó correctamente, motivo por el cual no pudieron realizarse los débitos solicitados por la Clínica para el pago de sus impuestos (fs. 130-131 de los antecedentes administrativos c. 1).
- x. En virtud de lo señalado se tiene que el recurrente indica que no pudo efectuar el pago de la cuota correspondiente al mes de octubre de 2008 por los tres planes de facilidades de pagos que se le otorgaron, debido a que por error en el sistema del Banco Nacional de Bolivia no fue posible efectuar el débito automático, para el pago de las cuotas respectivas hasta el 31 de octubre de 2008, hecho que considera como causal de fuerza mayor y que le permitiría continuar con los planes de facilidades de pago; a cuyo efecto adjunta la certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia el 5 de diciembre de 2008, en la que se informa que la Cuenta Corriente de la Clínica Urbari SA, el 31 de octubre 2008, contaba con Bs70.628.-, monto que no se reflejó en ese día por error de sistema, por lo que no pudo realizar el débito solicitado para el pago de impuestos.
- xi. En ese entendido, cabe señalar que el sujeto pasivo es el responsable por el cumplimiento del pago de las cuotas correspondientes a las facilidades de pago que

le fueron otorgadas, dentro del término establecido por Ley, no siendo aplicable el argumento de la fuerza mayor, ya que el art. 153 de la Ley 2492 (CTB), invocado por el sujeto pasivo, se encuentra en el Título IV, Capítulo I, de la indicada Ley, de los ilícitos tributarios que se clasifican en contravenciones y delitos, según el art. 148 de la ley 2492 (CTB), señalando que son **causales de exclusión de responsabilidad** en materia tributaria, entre otras, la fuerza mayor; sin embargo, en el numeral II del citado art. 153 de la misma norma, expresamente se señala que las causales de exclusión **sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria**; por lo tanto, en materia tributaria solo se puede invocar causales de exclusión para las sanciones y siendo que en el presente caso se está ante un incumplimiento de pago en los plazos señalados, se establece que no pueden aplicarse las **causales de exclusión de responsabilidad** a la deuda tributaria que ya está en ejecución por incumplimiento del sujeto pasivo.

xii. Respecto al certificado emitido por el Banco Nacional de Bolivia, en el que certifica que por error en su sistema, no aplicó el débito automático, cabe indicar que ese acto de incumplimiento de la entidad financiera está sujeto a las acciones que el contribuyente puede seguir contra la misma por los perjuicios ocasionados, si corresponde, pero no puede ser un argumento válido para justificar un incumplimiento que objetivamente se ve que hasta el último día hábil del mes no se procedió a pagar.

xiii. Asimismo, cabe señalar que para conocer las condiciones en las que la entidad bancaria debe prestar el servicio de débito automático, la ARIT Santa Cruz, en virtud de las funciones que le otorga el art. 200-1 de la Ley 3092 (Título V de la Ley 2492), solicitó a dicha entidad financiera un informe sobre desde qué hora, el 31 de octubre de 2008, el sistema no reflejó el saldo en la cuenta de la Clínica Urbari SA; cuánto tiempo lleva realizar un traspaso de una cuenta a otra, luego de recibida la orden del cliente que solicita el traspaso o el abono a cuenta; y hasta qué hora se deben y pueden hacer operaciones de traspaso o abonos en cuentas y, en el caso particular, hasta qué hora podía realizarse el abono a la cuenta fiscal del SIN; a la vez solicitó al SIN informe hasta qué hora se encuentran habilitadas las cuentas fiscales, a fin de que los agentes de percepción realicen los abonos o traspasos por concepto de pago de deudas tributarias.

xiv. El Banco Nacional de Bolivia mediante CITE: OP/514/2009 (fs. 121-122 del expediente) certificó que el 31 de octubre de 2008 registró a hrs. 17:53 p.m., una sola

transacción correspondiente a un abono por la suma de Bs185.308,45, hecho que concuerda con lo señalado por el sujeto pasivo en la CITE-ADM-096/08, de 27 de noviembre de 2008; que las instrucciones de los clientes con relación a traspasos de fondos, pasan por un proceso de verificación y validación de acuerdo al tipo de requerimiento; y que las operaciones o transacciones se las realiza en horario de atención a los clientes, que el 31 de octubre de 2008, fue de 9:00 a.m. a 18:00 p.m.

xv. En función de la información otorgada por la entidad financiera, se evidencia que el sujeto pasivo, efectivamente abonó a su cuenta el 31 de octubre de 2008 a hrs. 17:53 el monto de Bs185.308,45; sin embargo, lo hizo faltando 7 minutos para que la entidad financiera deje de efectuar transacciones financieras por ese día; vale decir, que no consideró que dicha entidad, para que efectivice una orden de pago mediante la modalidad de débito automático, tiene un procedimiento previo de verificación y aprobación, lo cual lleva cierto tiempo; hecho que determina imposibilidad material para efectivizar el traspaso de la cuenta de la Clínica Urbani SA a la cuenta fiscal del SIN para el pago de la cuotas de las facilidades de pago.

xvi. En ese entendido, dado que no existe evidencia del momento en que se realizó la orden o autorización para que el Banco realice el pago de débito automático, situación que permitiría determinar si la entidad financiera tuvo tiempo para realizar el procedimiento de verificación y aprobación; y considerando que el contribuyente abonó a su cuenta el importe de Bs185.308,45.-, para el pago de las cuotas del mes de octubre, faltando unos minutos para que cese la atención al público y se puedan efectuar las transacciones financieras el 31 de octubre de 2008, se verifica que independientemente de que se hubiera dado un error en el sistema del Banco, que no se consideraron situaciones previsibles como son el tiempo que el Banco requiere para realizar el procedimiento de verificación y aprobación previo al débito automático, y el oportuno empoce de fondos para efectivizar dicha transacción, por lo que se establece que efectivamente hubo incumplimiento de parte del sujeto pasivo para pagar sus cuotas correspondientes.

xvii. Por otra parte, el recurrente alega que la Resolución de Alzada cita diversas definiciones sobre lo que se debe entender como fuerza mayor, señalando respecto a la Resolución STG-RJ/0411/2008, de 28 de julio de 2008, que dicha línea doctrinal encaja en el presente caso, ya que el error del sistema del Banco le impidió realizar oportunamente el pago de las cuotas al contribuyente; al respecto cabe señalar que la citada Resolución Jerárquica, en el caso de SOCICO LTDA aplica la fuerza mayor;



sin embargo, cabe señalar que en ese caso el sujeto pasivo demostró que no pudo efectivizar el pago de la cuota correspondiente a la facilidad de pago que se le otorgó, debido a que la entidad bancaria no pudo atender su solicitud por motivos referidos al servicio de energía eléctrica y ante el transcurso del tiempo y pese a las circunstancias anotadas procedió al pago correspondiente, el primer día hábil siguiente, evidenciándose la imposibilidad del contribuyente de cumplir con su obligación por circunstancias ajenas e imprevisibles que constituyen caso fortuito, criterio emitido en función a la documentación de respaldo con la que se contaba en ese caso, a diferencia del presente, en el cual el contribuyente no pudo demostrar la fuerza mayor ni su aplicabilidad a este tipo de incumplimientos, por lo que no corresponde aplicar dicha resolución como precedente administrativo por tener diferente fundamentación y no ser análogo.

xviii. Por lo expuesto, siendo evidente el incumplimiento de pago de las cuotas de los planes de facilidades de pago, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe mantener firme y subsistente el Proveído N° 24-000076-09, de 16 de marzo de 2009, emitido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN.

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 0109/2009, de 14 agosto de 2009, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio de los Recursos Jerárquicos.

### **POR TANTO:**

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designada mediante Resolución Suprema 00410, de 11 de mayo de 2009, en el marco de los arts. 172-8 de la nueva Constitución y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución ARIT-SCZ/RA 0109/2009, de 14 de agosto de 2009, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la CLINICA URBARI SA, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente el Proveído N° 24-000076-09, de 16 de marzo de 2009, de la Administración Tributaria; conforme establece el inc. b) art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Rafael Vergara Sandóval*  
Director Ejecutivo General Interino  
Autoridad General Impugnación Tributaria