

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-CBA/RA 0037/2017

- Recurrente** : **Stefan Edward López Lafuente y Carlos Alfredo Fernández Suarez**, este último legalmente representado por Daniel Rodrigo Fernández Cárdenas
- Recurrido** : **Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales**, legalmente representada por Karina Paula Balderrama Espinoza.
- Expediente** : **ARIT-CBA-0478/2016**
- Acto Impugnado** : Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016
- Fecha** : **Cochabamba, 19 de enero de 2017**

VISTOS:

El Recurso de Alzada, el Auto de Admisión, la contestación de la Administración Tributaria Recurrída, el Auto de apertura de plazo probatorio, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ 0037/2017 de 16 de enero de 2017, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, que dispuso no ha lugar la solicitud formulado por Stefan Edward López Lafuente, Carlos Alfredo Fernández Suarez y Randolf Alex Montes Rojas, señalando que de acuerdo a los artículos 14 y 15 de la Ley N° 2492 (CTB), resolver un contrato de anticrético por un acuerdo mutuo y homologado por una Autoridad Jurisdiccional, no exime el pago de la obligación tributaria a la que se encuentra sujeta dicha transacción, máxime que en el memorial presentado, esta parte reconocería el perfeccionamiento del hecho generador con la suscripción del contrato de anticrético plasmado en el Testimonio N° 123/2014 de 07 de febrero de 2014 y el pago de Bs210.000.- presupuestos de naturaleza jurídica y económica que se adecuan a las disposiciones previstas en los artículos 16, 17 y 18 de la Ley N° 2492 (CTB), correspondiendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la Ley N° 843 y Decreto Supremo N° 21531, respecto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA). Acto que fue notificado el 05 de octubre de 2016 (fojas 14-14 vta. de antecedentes administrativos).





II. TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE ALZADA

II.1 Argumentos del Recurrente

Stefan Edward López Lafuente y Carlos Alfredo Fernández Suarez, este último legalmente representado por Daniel Rodrigo Fernández Cárdenas, conforme acredita el Testimonio N° 919/2016 (fojas 1-2 del expediente administrativo), mediante memoriales presentados el 18 y 31 de octubre de 2016 (fojas 17-20 vta. y 23 del expediente administrativo), interpusieron Recurso de Alzada contra la Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, argumentando lo siguiente:

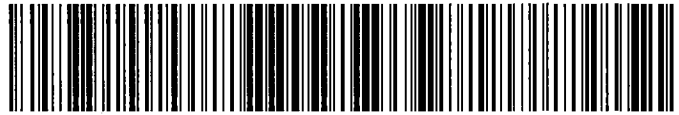
Que, para el acto impugnado no se aplicaría la Ley N° 2492 (CTB) en sus artículos 9 parágrafo I), 10, 16 y 17; agregaron que el incumplimiento de las normas referidas, tampoco aplicaría el numeral 6 del artículo 68 de la citada norma legal que se refiere al debido proceso; en ese contexto, no se analizaría los documentos adjuntados, menos los fundamentos de hecho y derecho expuestos en su memorial de solicitud de exención.

Precisaron que en el contrato de anticresis, las partes pactaron en función al artículo 1429 del Código Civil y varios otros artículos de dicho referente legal, aclarando que para la eficacia jurídica de estos tipos de contratos, debe entregarse el inmueble al anticresista y este a su vez, cumplir la obligación de entregar la suma de dinero convenida en el contrato; y que acatadas las obligaciones establecidas en la norma legal, nacería el hecho generador del tributo a que se refiere la Ley N° 2492 (CTB); aspecto que no se perfeccionó en el caso que nos ocupa, porque el acreedor nunca entró en posesión del bien inmueble y el deudor no recibió la totalidad de la suma pactada.

De la misma forma, hicieron referencia al Testimonio Judicial expedido por el Juzgado Público Civil y Comercial N° 13 que contiene el memorial de demanda de conciliación previa, formulado por los anticresistas, con el argumento que el incumplimiento en la entrega del inmueble objeto del contrato, afecta al derecho de percibir los frutos que establece la norma legal; y que la decisión de una resolución tiene un efecto retroactivo sobre el contrato, volviendo hasta el momento de su celebración o formación, es decir al día 07 de febrero de 2014.

En ese contexto, cuestionaron la aplicación de las normas legales por parte de la Administración Tributaria, refiriéndose a los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley N° 843 referentes al IVA, así como los artículos 19, 24 y 27 del mismo cuerpo legal, relativos al RC-IVA, acotando que en el acto impugnado, no fueron considerados los fundamentos de hecho y





derecho expuestos en el memorial de solicitud de exención de pago impositivo, en mérito a que el contrato de anticresis contenido en el Testimonio N° 123/2014 de 07 de febrero de 2014, fue resuelto en virtud a la conciliación alcanzada, según Acta N° 11/2016 de 16 de julio de 2016, aludiendo al artículo 9 de la Ley N° 439 y la obligación de acatar las decisiones de las autoridades judiciales; y que de no considerar dicha decisión sobre la resolución de contratado, estaría vulnerándose el debido proceso y la obligación del SIN de tomar en cuenta los alegatos ofrecidos, tal como exigiría los numerales 6 y 7 artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB) y el párrafo II artículo 115 de la Constitución Política del Estado (CPE).

Por último, mencionaron que la providencia recurrida, no establecería en el caso concreto, cuales son los hechos constitutivos del IVA cuando el contrato de anticresis no tuvo principio de ejecución, es decir, que no fue entregado el sótano motivo del anticrético, la base del cálculo o base imponible de actos no concretados o que beneficio se tuvo en el contrato que quedó rescindido, en observancia a los artículos 568 y 574 del Código Civil.

Por lo expuesto, solicitaron en petitorio la revocatoria del Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, en mérito de la procedencia de la misma en observancia a los artículos 131, 143 y 195 de la Ley N° 2492 (CTB).

II.2. Auto de Admisión

El 01 de noviembre de 2016, ésta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió el Auto de Admisión EXPEDIENTE ARIT-CBA-0478/2016, admitiendo el Recurso de Alzada interpuesto por Stefan Edward López Lafuente y Carlos Alfredo Fernández Suarez, este último representado por Daniel Rodrigo Fernández Cárdenas, contra el Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (fojas 24 del expediente administrativo).

II.3. Respuesta de la Administración Tributaria

La Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Karina Paula Balderrama Espinoza, acreditó personería conforme a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0393-16 de 01 de agosto de 2016 (fojas 27-28 del expediente administrativo), por memorial presentado el 21 de noviembre de 2016 (fojas 29-34 vta. del expediente administrativo) contestó negativamente al Recurso de Alzada interpuesto, exponiendo los siguientes argumentos:





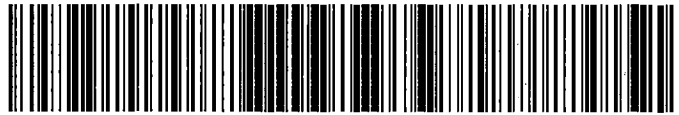
Que, con carácter previo aclaró que Stefan Edward López Lafuente, Carlos Alfredo Fernández Suarez y Randolf Alex Montes Rojas, presentaron nota a la Administración Tributaria, la cual dio origen a la emisión del Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016; sin embargo, el 31 de octubre de 2016, presentaron el actual Recurso de Alzada, Stefan Edward López Lafuente y Carlos Alfredo Fernández Suarez; es decir, que el solicitante Randolf Alex Montes Rojas, no impugnó el acto administrativo, deduciéndose una conformidad con lo dispuesto como SIN.

Prosiguiendo con su memorial de contestación, sostuvo que al momento de emitir el acto impugnado, aplicó por supletoriedad normas propias de otras ramas del derecho como el Código Civil, procediendo con el análisis correspondiente; para referirse posteriormente a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2016, señalando la necesidad de valorar la prueba ofrecida por las partes, destacando que los recurrentes reconocieron la materialización de elementos constitutivos de la obligación tributaria, destacando que no existiría prueba alguna que demuestre las pretensiones argüidas por los sujetos pasivos, como la falta de entrega del bien por parte del propietario del bien inmueble y por qué esperaron más de dos años, desde la firma del citado contrato de anticrético, hasta la solicitud judicial, por medio de la demanda de resolución de contrato; cuestionando que a pesar de lo denunciado por los anticresistas, el propietario haya permitido que su propiedad sea sujeto de gravamen, existiendo un registro aparente sin motivo alguno; en cuanto a la valoración de toda la prueba cursante en el presente caso, hizo referencia a la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1783/2014 de 15 de septiembre de 2014.

Con relación al perfeccionamiento del hecho generador, sostuvo que la suscripción del Testimonio N° 123/2014, acreditaría el nacimiento del hecho generador, no solamente por la existencia de una Escritura Pública, sino también a razón de los artículos 1287, 1289 y 1230 del Código Civil, haciendo prueba bastante y suficiente de los hechos expuestos ante el Notario de Fe Pública; y tomando en cuenta que la Administración Pública se constituye en un tercero de la relación contractual, la citada Escritura daría fe en cuanto a las transacciones efectuadas y a la fecha de su realización, añadiendo que el anticresista, registró dicho documento en Derechos Reales.

Indicó que, el artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, no establece condición alguna para el perfeccionamiento del hecho generador, disponiendo que sobre el monto del contrato actualizado, se calcularía el ingreso presunto del diez por ciento (10%) anual, no pudiendo en este sentido como Administración Tributaria, deducir la inexistencia de la obligación tributaria originada por la Escritura Pública 123/2014.





Por otra parte, refiriéndose a la motivación del Proveído cuestionado, citó la Sentencia N° 0903/2012, señalando que no existiría la obligación de emitir una resolución ampulosa o reiterativa; argumentando que no existía la obligación de conceder a los sujetos pasivo la inspección del inmueble, considerando que dicho acto no aportaría al deber de pago de la obligación contraída por la Escritura Pública 123/2014, reiterando que el hecho generador se configuró con la suscripción de dicho contrato, los cuales son inoponibles al Fisco, conforme el artículo 14 de la Ley N° 2492 (CTB), coligiendo que el Proveído N° 24-01814-16 se encontraría motivado, respondiendo a los impetrantes en todas sus pretensiones.

Por último, arguyó que el parágrafo I artículo 1389 del Código Civil posibilita el nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria, sin ser indispensable la entrega del bien dado en garantía, complementando dicha apreciación con el artículo 1429 del mencionado cuerpo legal, coligiendo que el derecho de uso y goce de los frutos del bien inmueble es un derecho del acreedor anticresista; reiterando que la conciliación acordada entre partes, que tenga validez en otras ramas del derecho, no serán oponibles ante la exigencia de la obligación tributaria.

Por lo expuesto, solicitó en petitorio la confirmación del Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016.

II.4. Apertura de término probatorio y producción de prueba

El 22 de noviembre de 2016, esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió el Auto de Apertura Término de Prueba EXPEDIENTE ARIT-CBA-0478/2016, disponiendo la apertura del término de prueba de 20 días comunes y perentorios a ambas partes en aplicación del inciso d) artículo 218 de la Ley N° 2492 (Título V CTB) (fojas 35 del expediente administrativo).

II.4.1. Prueba Administración Tributaria.

El 09 de diciembre de 2016, Karina Paula Balderrama Espinoza en representación del Servicio de Impuestos Nacionales, ratificó en calidad de prueba documental los antecedentes administrativos; puntualizando los hechos que permitieron colegir la materialización de elementos constitutivos de la obligación tributaria, destacando que el presente Recurso de Alzada, es simplemente argumentativo y carente de prueba fehaciente y reiterando lo desglosado en el memorial de contestación (fojas 37-38 del expediente administrativo).





II.4.2. Prueba Sujeto Pasivo.

El 12 de diciembre de 2016 Carlos Alfredo Fernández Suarez, representado por Daniel Rodrigo Fernández Cárdenas solicitó día y hora para la realización de una inspección ocular del sótano del inmueble en cuestión; actividad que fue llevada a cabo el 19 de diciembre de 2016, conforme Acta de Inspección y las tomas fotográficas realizadas al efecto (fojas 41-50 del expediente administrativo). Asimismo, el 20 de diciembre de 2016, mediante memorial reiteró la finalidad de la inspección como es demostrar la inexistencia de la entrega del bien inmueble sujeto a la anticresis y el capital convenido, insistiendo en la ausencia de un hecho generador que permita validar el rechazo de la Administración Tributaria (fojas 51-52 del expediente administrativo).

II.5. Alegatos.

II.5.1. Sujeto Pasivo.

El 30 de diciembre de 2016, Carlos Alfredo Fernández Suarez representado por Daniel Rodrigo Fernández Cárdenas, expuso alegatos, señalando que el Proveído impugnado no consideró las normas que fueron citadas en el Recurso de Alzada, reiterando la normativa cuestionada en su memorial recursivo, así como los hechos acontecidos y lo resuelto en el Acta de Conciliación N° 11/2016; enfatizando la inexistencia de un hecho generador porque jamás fue cedido el inmueble a los anticresistas; arguyendo que el registro de dicho contrato en Derechos Reales, solamente tuvo como finalidad, garantizar la devolución del capital entregado al propietario (fojas 55-59 del expediente administrativo).

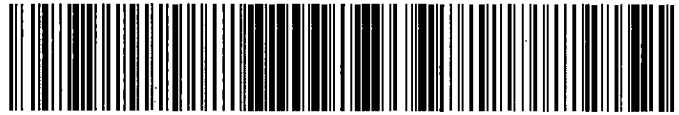
II.5.2. Administración Tributaria.

El 03 de enero de 2017, mediante memorial Karina Paula Balderrama Espinoza en representación de la Administración Tributaria, ofreció alegatos señalando que el Recurso formulado por el contribuyente es simplemente argumentativo, que existió un inusual comportamiento, tanto por la sorprendente espera en la exigencia del capital de anticrético entregado, como del propietario, que permitió la carga (el gravamen) sobre el inmueble; solicitando en este sentido, la confirmación de la correcta apreciación, análisis y valoración de la Administración Tributaria; toda vez que al momento de la suscripción y declaración de las partes, de un contrato de anticrético, nace la obligación tributaria (fojas 62-63 del expediente administrativo).

III. ANTECEDENTES EN INSTANCIA ADMINISTRATIVA.

El 19 de septiembre de 2016, Stefan Edward López Lafuente, Carlos Alfredo Fernández Suarez y Randolf Alex Montes Rojas, mediante memorial comunicaron a la Administración Tributaria la suscripción de un contrato de anticrético por la suma de Bs348.000.- de los





cuales fueron entregados Bs210.000.- quedando comprometido el saldo a la entrega del inmueble en cuestión; aclarando que ambas partes no cumplieron con el mencionado contrato y que el propietario devolvió parte del capital entregado inicialmente por los anticresistas, aclarando que la Escritura N° 123/2014 fue cancelada por la vía jurisdiccional. Por otra parte, alegó al SIN la aplicación del Código Civil y que al haberse resuelto el documento mencionado, carecería de efecto jurídico y cumplimiento obligatorio entre las partes; por tanto, corresponde entre varios aspectos, la cancelación del gravamen sobre el inmueble por efecto de su inscripción y por ende, no existiría la obligación de pagar el impuesto sobre el contrato de anticresis, solicitando la protocolización de la minuta que acompañó al efecto, con la certificación de exención de pago impositivo (fojas 1-2 del expediente administrativo).

El 27 de septiembre de 2016 la Administración Tributaria, emitió Provéido N° 24-01814-16 disponiendo no ha lugar la solicitud formulado por Stefan Edward López Lafuente, Carlos Alfredo Fernández Suarez y Randolf Alex Montes Rojas, señalando que de acuerdo a los artículos 14 y 15 de la Ley N° 2492 (CTB), resolver un contrato de anticrético por un acuerdo mutuo y homologado por una Autoridad Jurisdiccional, no exime el pago de la obligación tributaria a la que se encuentra sujeta dicha transacción, máxime que en el memorial presentado, esta parte reconocería el perfeccionamiento del hecho generador con la suscripción del contrato de anticrético plasmado en el Testimonio N° 123/2014 de 07 de febrero de 2014 y el pago de Bs210.000.-, presupuestos de naturaleza jurídica y económica que se adecuan a las disposiciones previstas en los artículos 16, 17 y 18 de la Ley N° 2492 (CTB), correspondiendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Ley N° 843 y Decreto Supremo N° 21531, respecto al Régimen Complementario al Impuesto Al Valor Agregado (RC-IVA). Acto que fue notificado el 05 de octubre de 2016 (fojas 14-14 vta. de antecedentes administrativos).

IV. FUNDAMENTACIÓN TÉCNICA Y JURÍDICA

IV.1. Cuestión Previa.

Corresponde señalar que a pesar que los recurrentes hacen referencia en su petitorio a la revocatoria de la Providencia impugnada, en el desglose de su Recurso de Alzada, los mismos formulan cuestionamientos sobre la fundamentación del acto impugnado vinculado con la valoración de la prueba documental, ofrecida junto a su petición a la Administración Tributaria, así como la fundamentación de sus argumentos; lo cual de configurarse comprometería la validez del acto analizado; correspondiendo en consecuencia su análisis de forma previa, antes de ingresar a examinar los agravios referidos al fondo del tema agraviado por los administrados.



IV.2. Sobre la valoración efectuada por la Administración Tributaria.

Al respecto, la entidad fiscalizadora señaló que no es imprescindible que toda resolución sea ampulosa o reiterativa en su contenido y que al contrario deberá ser clara y concisa, respondiendo en el fondo la solicitud planteada por el solicitante.

En ese sentido, nos remitimos al memorial de solicitud presentado por los administrados al SIN, identificando que posterior a la relación fáctica, los impetrantes hicieron referencia a una sustentación legal basada en el Código Civil, concluyendo que la resolución de un contrato -refiriéndose al contrato de anticrético- carecería de efecto jurídico y cumplimiento obligatorio entre las partes, no correspondiendo en consecuencia, el pago de impuesto alguno sobre el citado contrato de anticrético.

Al respecto, la Sentencia Constitucional N° 073/2014 de 3 de enero, estableció lo siguiente:

*"La jurisprudencia señaló que **el debido proceso es de aplicación inmediata**, vincula a **todas las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas**, y constituye una **garantía de legalidad procesal** prevista por el constituyente **para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas**. Abarca un conjunto de derechos y garantías mínimas que garantizan el diseño de los procedimientos judiciales y administrativos, entre sus elementos se encuentra la fundamentación y motivación de las resoluciones, a las que toda autoridad a cargo de un proceso está obligada a cumplir, no solamente a efectos de resolver el caso sometido a su conocimiento, sino **exponiendo de manera suficiente, las razones que llevaron a tomar cierta decisión**, así como las disposiciones legales que sustentan la misma, es decir, debe llevar al convencimiento que se hizo justicia; tanto a las partes, abogados, acusadores y defensores, así como a la opinión pública en general; de lo contrario, no sólo se suprimiría una parte estructural de la resolución sino impediría que las partes del proceso **conozcan los motivos que llevaron a dicha autoridad a asumir una determinación**, lo que no implica que dicha motivación contenga una exposición ampulosa y sobrecargada de consideraciones y citas legales, basta con que ésta sea concisa pero clara y satisfaga todos los aspectos demandados".*

Asimismo, remitiéndonos a la normativa, el artículo 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado (CPE) establece que el Estado garantiza el **derecho al debido proceso, a la defensa** y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; el artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que constituyen derechos del sujeto pasivo: **6) Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y**





documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código; 7) A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.

Por otra parte, la doctrina administrativa considera que en general *"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, p. XI-40). Asimismo, Manuel Ossorio en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Pág. 90, considera anulable a la *"condición de los actos o negocios jurídicos que pueden ser declarados nulos e ineficaces por existir en su constitución un vicio o defecto capaz de producir tal resultado, los actos anulables son válidos mientras no se declare su nulidad"*.

De igual forma, el diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Ossorio define la "Anulabilidad" como: *"(...) Condición de los actos o negocios jurídicos que pueden ser declarados nulos e ineficaces por existir en su constitución un vicio o defecto capaz de producir tal resultado. Así como los actos nulos carecen de validez por sí mismos, los anulables son válidos mientras no se declare su nulidad (...)"*, de la misma forma define la "nulidad" como: *"(...) Ineficacia en un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sean ellas de fondo o de forma (...) vicio de que adolece un acto jurídico si se ha realizado con violación u omisión de ciertas formas o requisitos indispensables para considerarlo como válido, por lo cual la nulidad se considera insita en el mismo acto, sin necesidad de que se haya declarado o juzgado (...) la nulidad se entiende que es siempre de pleno derecho, porque no necesita ser reclamada por parte interesada; inversamente a lo que sucede con la anulabilidad (v.) de los actos jurídicos, que se reputan válidos mientras no sean anulados, y solo se tendrán por nulos desde el día de la sentencia que así los declare. Y puede la nulidad ser completa, cuando afecta a la totalidad del acto; o parcial, si la disposición nula no afecta a otras disposiciones válidas, cuando son separables (...)".* De tal modo que la "nulidad" es entendida como la sanción legal que se establece para los actos administrativos en los que se omiten algunos de los requisitos fundamentales que la ley demanda para su existencia.





En cuanto al debido proceso, la Sentencia Constitucional N° 0119/2003-R de 28 de enero, señaló lo siguiente: *"...comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos", (...) 'Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales...".*

Por su parte, la Sentencia Constitucional N° 073/2014 de 3 de enero, estableció lo siguiente: *"La jurisprudencia señaló que el debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas, y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas. Abarca un conjunto de derechos y garantías mínimas que garantizan el diseño de los procedimientos judiciales y administrativos, entre sus elementos se encuentra la fundamentación y motivación de las resoluciones, a las que toda autoridad a cargo de un proceso está obligada a cumplir, no solamente a efectos de resolver el caso sometido a su conocimiento, sino exponiendo de manera suficiente, las razones que llevaron a tomar cierta decisión, así como las disposiciones legales que sustentan la misma, es decir, debe llevar al convencimiento que se hizo justicia, tanto a las partes, abogados, acusadores y defensores, así como a la opinión pública en general; de lo contrario, no sólo se suprimiría una parte estructural de la resolución sino impediría que las partes del proceso conozcan los motivos que llevaron a dicha autoridad a asumir una determinación, lo que no implica que dicha motivación contenga una exposición ampulosa y sobrecargada de consideraciones y citas legales, basta con que ésta sea concisa pero clara y satisfaga todos los aspectos demandados".*

Por otro lado, el artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA), establece que: Son elementos esenciales del acto administrativo: **a) Competencia:** Ser dictado por autoridad competente; **b) Causa:** Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; **c) Objeto:** El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible; **d) Procedimiento:** Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos, y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico; **e) Fundamento:** **Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el**



inciso b) del presente artículo; y, **f) Finalidad:** Deberá cumplirse con los fines previstos en el ordenamiento jurídico (las negrillas y subrayado son propios).

En cuanto a la nulidad, acuerdo a lo establecido en el artículo 36 parágrafo II de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria conforme a lo previsto por el numeral 1) artículo 74 de la Ley N° 2492 (CTB), los actos administrativos son anulables cuando carezcan de los requisitos formales para alcanzar su fin o cuando den lugar a la indefensión de los interesados, concordante con el artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), que señala que *“será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimientos, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público”*.

Ahora bien, remitiéndonos a obrados del presente caso, se evidenció que el Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016 en cuanto a las referencias efectuadas por los administrados del Código Civil, aclaró que: *“De conformidad a la disposición prevista en el artículo 5 de la Ley N° 2492 (CTB) de 02 de agosto de 2003, el Código Tributario Boliviano al ser una norma especial y en apego de la prelación normativa, su aplicación es preferente en relación a otras leyes y sólo tiene carácter supletorio cuando existe vacío en el mismo, circunstancias que no concurren en el presente caso, por lo que no corresponde analizar las disposiciones del Código Civil citadas por esta parte”* (fojas 14 de antecedentes administrativos); dejando entrever que como Administración Tributaria no consideraría la aplicación del Código Civil reclamado por los administrados y que limitaría su análisis meramente a lo dispuesto en el Código Tributario Boliviano, demostrando así que existió una valoración precisa en cuanto a la fundamentación legal ofrecida por los sujetos pasivos como parte de su solicitud de exención de pago impositivo.

Prosiguiendo con nuestro análisis, en cuanto a la documentación ofrecida por los impetrantes y su apreciación por la entidad recurrida, se pudo observar que la misma se sustentó en la enunciación de los artículos 14 y 15 de la Ley N° 2492 (CTB), coligiendo de ellos que *“el hecho de resolver el contrato de anticrético por un acuerdo mutuo y homologado por una Autoridad Jurisdiccional no exime el pago de la obligación tributaria que se encuentra sujeto por dicha transacción, máxime que en el memorial presentado, esta parte reconoce el perfeccionamiento del hecho generador con la suscripción del contrato de anticrético plasmado en el Testimonio N° 123/2014 de 07 de febrero de 2014 y el pago de Bs21.000.- (...) presupuestos de naturaleza jurídica que se adecuan a las disposiciones previstas en los artículos 16, 17 y 18 de la Ley N° 2492 (CTB)...”*; pudiendo advertir que la Administración Tributaria, expuso de forma concreta y puntual la





fundamentación que la impulsó a desestimar la Conciliación argüida por los sujetos pasivos, dejando claramente sentado la sustentación utilizada para considerar el perfeccionamiento del hecho generador por la firma del Contrato de Anticresis; siendo evidente la valoración que otorgó el SIN, no solamente a la argumentación de los contribuyentes sino también a la prueba documental ofrecida con su petición; garantizando de ésta forma el debido proceso como el derecho a la defensa previsto en el parágrafo II artículo 115 y parágrafo I artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).

En este sentido, al no existir constancia alguna que demuestre los extremos de forma sostenidos por los recurrentes, ésta instancia recursiva pasará a analizar los agravios de fondo, dejando sentado que el mismo, comprende establecer si existen elementos que coadyuven a configurar el hecho generador vinculado con el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), para el caso del inmueble sujeto a un Contrato de Anticresis.

IV.3. Cuestión de Fondo.

Manteniendo el cuestionamiento sintetizado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria, alegó que al momento de suscripción del citado Contrato de Anticrético (Testimonio N° 123/2014), permitió el nacimiento de la obligación tributaria, que de acuerdo al artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, no establecería ninguna condición para el perfeccionamiento del mismo, disponiendo textualmente que sobre el monto convenido, se calcularía el ingreso presunto anual de diez por ciento (10%).

Al respecto, debemos señalar que el artículo 16 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que el hecho generador o imponible: *"...es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria."*

De igual forma, el artículo 74 de la norma legal citada previamente, dispone que sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda, debiendo resaltar que el parágrafo II artículo 14 de la renombrada Ley N° 2492 (CTB), precisa que los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho.





De igual forma, con relación a la obligación de ofrecer prueba, el artículo 76 del mismo referente legal, sostiene que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; aseveración que resulta congruente con lo previsto en el párrafo II artículo 80 de la Ley N° 2492 (CTB); lo que demuestre la necesidad de ofrecer pruebas que sustenten las posiciones asumidas.

Por otra parte, el artículo 19 de la Ley N° 843 para el caso del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado señala que constituyen ingresos, los provenientes de alquiler, subalquiler u otra **forma de explotación de inmuebles**, urbanos o rurales; aclarando en el primer párrafo del citado artículo, que dicho impuesto fue creado para gravar los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

En el contexto descrito, los impetrantes acompañaron a su memorial recursivo copia fotostática simple del Contrato de Anticrético por la suma de Bs348.000.-; el cual fue suscrito el 07 de febrero de 2014, advirtiendo que el inmueble en cuestión (Sótano) constaría además de baños, varones y mujeres así como otras características propias del ambiente; que serían entregadas el 31 de marzo de 2014; contrato que estaría en vigencia por el tiempo de un año renovable; fijando además en dicho documento, los horarios de funcionamiento de éste último, así como otras condiciones de uso (fojas 3-5 del expediente administrativo).

Al respecto, cabe señalar que no existe duda de la celebración del contrato de anticresis, no solamente por el documento señalado sino también por la aceptación de los propios sujetos pasivos, al momento de formular su Recurso de Alzada; punto en el cual aclaran que dicho contrato fue resuelto de forma posterior mediante un procedimiento conciliatorio previo llevado a cabo por ante la Oficina de Conciliación N° 10 y cuya Acta fue aprobada por la Juez Publico Civil y Comercial N° 13 de la Capital (fojas 12 del expediente administrativo); empero remitidos a la referida Acta que dicho sea de paso, fue acompañado en fotocopia simple incumpliendo lo establecido por el artículo 217 de la Ley N° 2492 (CTB); sin embargo, de la lectura de la misma cabe señalar que no cursa pronunciamiento alguno referido a los efectos jurídicos de la resolución en sí del Contrato de Anticresis; referente a las prestaciones ya efectuadas, destacando que la conciliación solo buscó la recuperación de los recursos y bienes cedidos por las partes intervinientes; es decir, sólo con relación a la devolución del capital parcial entregado por el anticresista y la situación jurídica bien inmueble por parte del propietario, este último gravado como efecto del cumplimiento parcial



de la prestación; aspecto que fue obviado en la Conciliación referida; omitiendo **decisión expresa sobre las prestaciones cumplidas y obligaciones impositivas** por la suscripción y cumplimiento parcial de la prestación emergente del mencionado Contrato de Anticresis.

En este sentido, se debe señalar que, durante el tiempo que dicho contrato surtió sus efectos (gestiones 2014, 2015 y 2016) no sufrió observación alguna respecto a la entrega parcial del capital o la falta de entrega del bien inmueble comprometido en anticresis; es decir, reclamo alguno por la parte del que sí cumplió parcialmente el contrato con relación al incumplimiento del contrato referente a la entrega física del bien inmueble, emergiendo de esta manera las obligaciones tributarias respectivas; pues si bien el contrato fue acusado de resolución por incumplimiento unilateral, no menos cierto es que, existió entrega de capital en contra partida emergió la garantía anticrética respectiva, prueba de ello es el gravamen registrado en DD.RR. y el procedimiento conciliatorio previo, donde ante el cumplimiento parcial del contrato de anticresis demandaron su resolución; en ese entendido, el pago de tributos tiene plazos que deben ser cumplidos; y tomando en cuenta que el contrato fue suscrito 07 de febrero de 2014 y que en virtud del mismo existió prestaciones parciales efectuadas, sería a partir de este momento que ambas partes, tanto el propietario del bien como los anticresistas debieron empezar a cumplir con la renombradas obligaciones, abarcando así hasta febrero de 2015; lapso por el cual, no existiría prueba documental de lo argüido por los recurrentes sobre la falta de recepción de dicho ambiente y del capital convenido, pues como se señaló la acción de conciliación recién se suscitó la gestión 2016, cuando el el tiempo de duración acordado del contrato para el anticrético transcurrió sin observación o inconveniente alguno.

Por lo descrito, más allá de lo alegado por los recurrentes, ésta instancia recursiva, no advierte los elementos de convicción necesarios que se puedan contraponer a las obligaciones impositivas generadas entre marzo de 2014 y febrero de 2015; pues la prueba ofrecida, con la cual pretende los sujetos pasivos desconocer la carga impositiva generada, tienen data posterior al hecho generador y mal podríamos incluir esa decisión, en hechos pasados que no poseen sustento documental que permita suponer la oposición del anticresista o del propietario a lo convenido en el Contrato de Anticrético.

Por otro lado, se debe señalar que el análisis desglosado por los sujetos pasivos, sobre la aplicación del Código Civil, no pueden considerarse como oponibles al Fisco en virtud del artículo 14 de la Ley N° 2492 (CTB), pues los acuerdos aun sean estos conciliatorios judiciales previos que pueden surgir en materia civil, no tienen efecto en materia impositiva



más cuando carecen de prueba sobre la inexistencia del hecho generador. Bajo dicha figura, el artículo 19 de la Ley N° 843, concibió la creación del RC-IVA aludido por el sujeto pasivo, que grava los ingresos provenientes de la inversión de capital, de trabajo o de ambos factores, complementando dicha aseveración mediante el desglose del inciso a) del artículo mencionado con anterioridad, incluyendo como parte del objeto del impuesto señalado previamente, aquellos ingresos provenientes de alquiler, subalquiler **u otra forma de explotación de inmuebles**, urbanos o rurales; situación que fue perfeccionada en el presente caso con la firma del Contrato respectivo de 07 de febrero de 2014; resultando congruente con el artículo 27 de la Ley N° 843 que dispone como ingreso presunto anual para el caso de anticréticos, el 10% del monto convenido.

Asimismo, con relación al artículo 9 de la Ley N° 439 y la obligatoriedad argüida por los recurrentes, es importante señalar que el ámbito de competencia de ésta instancia recursiva, conforme el inciso b) parágrafo II artículo 197 de la Ley N° 2492 (CTB), no incluye las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley y la jurisdicción ordinaria; en ese entendido, las decisiones sobre la resolución del contrato y sus efectos civiles entre las partes, no pueden ser sometidos a un análisis por ésta instancia recursiva; corresponde reconocer el perfeccionamiento del hecho generador con la suscripción del contrato de anticrético plasmado en el Testimonio N° 123/2014 de 07 de febrero de 2014.

Por lo expuesto y habiendo establecido la normativa legal que sustenta el presente análisis, resulta evidente que las aseveraciones de los sujetos pasivos, referida a la falta de perfeccionamiento del hecho generador para el caso del anticrético cuestionado, carecen de prueba documental que desestimen las apreciaciones del SIN, toda vez que, existe un contrato conteniendo obligaciones para las partes y que hubieren sido efectuadas, la aceptación del mismo por las partes intervinientes, además del gravamen correspondiente sobre el inmueble sujeto a anticresis, aspectos que se encuentran convenidos en el Acta de Conciliación alegada por los recurrentes y que fue debidamente ofrecida por los sujetos pasivos tanto a la Administración Tributaria como a ésta instancia de impugnación; reiterando, que la posición de los administrados, carece de la prueba documental necesaria, conforme exige el artículo 76 y parágrafo II artículo 80 de la Ley N° 2492 (CTB), para desvirtuar el perfeccionamiento del hecho generador; en consecuencia, corresponde a ésta instancia recursiva, confirmar el Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, manteniendo firme la decisión adoptada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.





POR TANTO:

La suscrita Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a) de la Ley N° 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE


PRIMERO: CONFIRMAR el Proveído N° 24-01814-16 de 27 de septiembre de 2016, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; sea de conformidad con el inciso b) parágrafo I artículo 212 de la Ley N° 2492 (Título V CTB).

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley N° 2492 (CTB) y sea con nota de atención.

CUARTO: Conforme prevé el artículo 144 de la Ley N° 2492 (CTB), el plazo para la interposición del recurso jerárquico contra la presente Resolución de Recurso de Alzada es de 20 días computables a partir de su notificación.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


Teresa del Rosario Borda Rocha
DIRECTORA EJECUTIVA REGIONAL
DIRECCIÓN EJECUTIVA REGIONAL
Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cbba.

