

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0109/2009

Recurrente:	Clínica URBARI S.A., legalmente representada por Álvaro José Castillo Pinto.
Recurrido:	Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Carlos Carrillo Arteaga.
<u>Expediente:</u>	ARIT-SCZ/0052/2009

Santa Cruz, 14 de agosto de 2009.

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 78-80, el Auto de Admisión a fs. 91, la Contestación de la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 99-103, el Auto de Apertura de plazo probatorio a fs. 104, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ/0109/2009 de 14 de agosto de 2009, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes

La Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, emitió el Proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo de 2009, mediante el cual resolvió como “no aplicable” el argumento de “fuerza mayor” invocado por la Clínica URBARÍ S.A., para justificar el incumplimiento en la cancelación de las cuotas establecidas como facilidades de pago (Resoluciones Administrativas GGSC/DTJCC N° 139/2007 de 18/06/2007, 241/2007 de 28/12/2007 y 085/2008 de 09/05/2008), y en consecuencia disponiendo la ejecución inmediata de los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008 de 24 de noviembre de 2008.

I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

Clínica URBARI S.A., mediante memorial presentado el 23 de marzo de 2009, que cursa a fs.78-80 del expediente administrativo, se apersonó a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra el Proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo de 2009, emitido por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, manifestando que:

El acto impugnado está viciado de nulidad porque carece de fundamentación al no haberse tomado en cuenta por una parte que es un derecho del contribuyente el pagar cualquier día del mes incluso hasta el último día de plazo y por otra parte, que según la certificación de la entidad bancaria recaudadora del tributo se demostró que el pago de cuotas del plan de pagos abonado fuera de plazo se debió a un hecho imprevisible, ajeno a su voluntad, pero que se hizo la diligencia de pago en forma oportuna conforme al art. 153 de la Ley 2492 (CTB).

Asimismo, se debió considerar que el Banco Nacional de Bolivia (BNB) actúa como agente recaudador de tributos por delegación contractual de la Administración Tributaria y dicha entidad actúa como un agente recaudador por su cuenta, de tal modo que no existe ningún convenio o contrato entre particulares, si no mas bien entre un administrado y una entidad delegada por la Administración Tributaria.

Por lo expuesto, solicitó se deje sin efecto legal el Proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo de 2009 y se mantengan vigentes los planes de pagos.

CONSIDERANDO II:

II.1 Auto de admisión

Mediante Auto de 13 de abril de 2009, cursante a fs. 91 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por Clínica URBARI S.A., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN.

CONSIDERANDO III:

III.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, el 29 de abril de 2009, mediante memorial que cursa a fs. 99-103 del expediente administrativo, contestó el Recurso de Alzada, negándolo en todas sus partes, manifestando que:

Las resoluciones administrativas que otorgaron el beneficio de plan de pagos, disponían específicamente que: *“Las cuotas deberán ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de la presente resolución”*, todo ello conforme a los arts. 16 y 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, arts. 4 y 55 de la Ley 2492 (CTB), y art. 24 párrafo III del D.S. 27310; sin embargo el contribuyente incumplió con el pago de las cuotas respectivas, al haberlas abonado fuera del plazo establecido, lo cual ha sido reconocido por el recurrente al solicitar que se tome en cuenta los motivos de fuerza mayor; sin embargo, no es aplicable porque el contribuyente tenía el tiempo necesario para realizar el pago y por negligencia dejó que se venciera, de modo que las certificaciones y justificativos del Banco Nacional de Bolivia no se constituyen en un elemento determinante y no acreditan ni demuestran la imposibilidad de realizar el pago oportuno en otras entidades financieras.

Por lo expuesto, solicitó dictar resolución confirmando en todas sus partes el proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo de 2009.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de 30 de abril de 2009, cursante a fs. 104 del expediente, se sujeta el proceso a plazo probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose este Auto al recurrente y al recurrido el 6 de mayo de 2009, como consta en las diligencias cursantes a fs. 105 del expediente administrativo.

Durante la vigencia del plazo probatorio, la Administración Tributaria recurrida mediante memorial presentado el 14 de mayo de 2009, cursante a fs. 106 del expediente, ratificó la prueba aportada al momento de la contestación del recurso de alzada.

Por su parte el recurrente, dentro del plazo probatorio que fenecía el 26 de mayo de 2009, no ratificó la prueba ofrecida a momento de la interposición del recurso de alzada, ni presento nueva prueba.

En mérito a las atribuciones y funciones conferidas por el art. 200-1 de la Ley 3092 (Título V del CTB), mediante cites ARIT-SCZ/AIT/CA-0130/2009 de 29 de junio;

0135/2009 de 1 de julio de 2009, cursantes a fs. 115 y 118 del expediente administrativo, se requirió por intermedio de la Autoridad de Supervisión de Sistema Financiero, una certificación al Banco Nacional de Bolivia sobre tres puntos específicos: 1) *“Desde y hasta qué hora del 31 de octubre de 2008, el sistema no reflejó el saldo en la cuenta corriente N° 200-0072985 de la Clínica Urbarí; 2) Cuanto 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 otra cuenta; y 3) 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 de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; las cuales fueron atendidas mediante cite OP/514/2009 de 29 de julio de 2009, cursante a fs. 121-122 del expediente, señalando lo siguiente: al punto 1) “la cuenta corriente N° 200-0072985 a nombre de la Clínica Urbarí S.A. en fecha 31 de octubre de 2008 registró una sola transacción correspondiente a un abono por la suma de Bs185.308,45, operación registrada el 31 de octubre de 2008 a horas 17:53 pm.”; al punto 2)“(…) el tiempo que lleva procesar una instrucción o traspasos de fondos no es fijo y está relacionado a las características de la operación e instrucción recibida”; al punto 3) “todas las operaciones o transacciones bancarias se pueden realizar en los horarios establecidos para atención a clientes, los horarios de atención a clientes en la presente gestión son: desde gestiones anteriores hasta el 29 de marzo del 2009 de lunes a viernes: de horas 09:00 am hasta horas 18:00 (horario continuo), días sábados desde horas 09:00 am hasta horas 13:00 pm”.*

De igual manera, mediante cite ARIT-SCZ/AIT/CA-0131/2009 de 29 de junio de 2009, cursante a fs. 116 del expediente administrativo, se requirió a la Administración Tributaria una certificación que indique: *“ hasta qué hora se encuentran habilitadas las cuentas fiscales, a fin de que los agentes de percepción realicen abonos o traspasos por concepto de pago de deudas tributarias”;* sin embargo hasta la fecha no fue atendida por el ente recaudador.

IV.2 Alegatos

Dentro del plazo previsto por el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), la Administración Tributaria presentó el 9 de junio de 2009, alegatos en

conclusión, según cursa a fs. 111-112 del expediente administrativo, ratificando lo expresado en el memorial de contestación del recurso.

Por su parte, el recurrente, dentro del referido plazo que fenecía el 15 de junio de 2009, no presentó alegatos orales ni escritos.

IV.3 Relación de hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos, que contiene tres resoluciones administrativas de aceptación de facilidades de pago:

IV.3.1 El 20 de junio, 28 de diciembre de 2007 y 14 de mayo de 2008, la Administración Tributaria, notificó al recurrente con las Resoluciones Administrativas N° GGSC-DTJC N° 139/2007, 241/2007 y 085/2008, mediante las cuales autorizó tres planes de facilidades de pago por diferentes conceptos, estableciendo cada una entre sus partes más sobresalientes que: *“(...) Las cuotas deberán ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de la presente resolución (...)”* (fs. 74-76; 247-248; y 337-338; y del cuaderno de antecedentes).

IV.3.2 El 5 de noviembre de 2008, el Departamento de Recaudación y empadronamiento, emitió el Informe cite: GGSC/DER/INF N° 01-0203/2008, indicando que de la verificación a la Base de datos Corporativa SIRAT 2, observó el incumplimiento del pago de las cuotas de tres facilidades de pago (fs. 114-116 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.3 El 28 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria notificó al recurrente con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 813/2008, 814/2008 y 815/2008, debido al incumplimiento de las facilidades de pago autorizadas, comunicándole que se daría inicio a la ejecución tributaria al tercer día de su notificación (fs.117-122, 269-275 y 361-367 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.4 El, mismo día, mediante CITE-ADM-096/08 de 27 de noviembre de 2008, el recurrente 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, por 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 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.5 El 5 de diciembre de 2008, el recurrente presentó una carta alegando 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 de Bs12.000.-. Asimismo adjuntó una Certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia, señalando lo siguiente: *“(...) en fecha 31/10/2008 la cuenta corriente N° 2000072985 de la CLINICA URBARI mantenía un saldo de Bs. 70.628,68. No obstante debido a un error de nuestro sistema, dicho saldo no se reflejó correctamente, motivo por el cual no pudieron realizarse los débitos solicitados por la CLINICA URBARI para el pago de sus impuestos (...)”* (fs. 130-131 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.6 El 16 de marzo de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe GSC/GRACO/DTJCC/INF. N° 040/2009, mediante el cual concluyó que las cuotas de pago incumplidas generaron la pérdida de los beneficios otorgados en las facilidades de pago, por lo cual dispuso la ejecución inmediata de los proveídos de ejecución tributaria de 24 de noviembre de 2008 (fs. 148-152 del cuaderno de antecedentes)

IV.3.7 El 18 de marzo de 2009, se notificó al recurrente con el Proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo, 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 del cuaderno de antecedentes).

CONSIDERANDO V:

V.1 Fundamento Técnico Jurídico

El recurrente argumenta en su recurso de alzada que: 1) el acto impugnado está viciado de nulidad porque carece de fundamentación al no haberse tomado en cuenta su derecho como contribuyente de pagar cualquier día del mes incluso hasta el último día de plazo; y 2) según la certificación de la entidad bancaria recaudadora del tributo se demostró que el pago de cuotas del plan de pagos abonados fuera de plazo se debió a un hecho imprevisible, ajeno a su voluntad, pues es evidente que se hizo la diligencia de pago en forma oportuna conforme a lo establecido en el art. 153 de la Ley 2492 (CTB); además se debió considerar que el BNB actúa como agente recaudador de tributos por delegación contractual de la Administración Tributaria, de tal modo que no existe ningún convenio o contrato entre particulares, si no mas bien entre un administrado y una entidad delegada por la Administración Tributaria.

V.1.1 Sobre los vicios de nulidad invocados

Al respecto es importante señalar que en primera instancia de acuerdo a lo previsto en el párrafo I del art. 35 de la Ley 2341(LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria por efecto del art. 74 de la Ley 2492 (CTB), no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa-tributaria, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la Ley; lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecida en la norma.

En el presente caso, se 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, siempre y cuando sea dentro del plazo otorgado para el pago, sin embargo ante la falta de pago oportuno por parte del recurrente, la Administración Tributaria dispuso considerar improcedente la causal de exclusión de responsabilidad

por fuerza mayor. 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.

Al márgen de lo expresado, es preciso aclarar que en todo caso 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 inciso e) de la Ley 2341 (LPA), correspondiendo desestimar su pretensión.

V. 1.2 Sobre la exclusión de responsabilidad por fuerza mayor

Con relación a lo señalado es importante precisar que la fuerza mayor se define como: *“(...) el suceso que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido evitarse (...) Para algunos autores no existe diferencia ni teórica ni práctica entre el **hecho fortuito** y la **fuerza mayor** (...) Jurídicamente, la distinción entre una y otra tiene escasa importancia, ya que ambas pueden ser justificativas del incumplimiento de una obligación. Otros autores estiman que el caso fortuito guarda mayor relación con los hechos de la naturaleza; por ejemplo, el desbordamiento de un río, los terremotos (...) en tanto que la **fuerza mayor** se origina en hechos lícitos o ilícitos del hombre, como la guerra, la coacción material y otros similares (...)”* (Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales-Manuel Ossorio, pág.165).

Por su parte nuestro máximo tribunal en justicia tributario-administrativo sobre el mismo instituto señaló: *“(...) si bien la mayor parte de las legislaciones no contienen todas las normas jurídicas aplicables a regular el caso fortuito y la **fuerza mayor**, no es menos evidente que razonablemente deben ser tomadas en cuenta estas circunstancias cuando imposibilitan el cumplimiento de una obligación que en condiciones normales se haría efectivo sin mayor problema (...)”* (Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0411/2008 de 28 de julio de 2008). De igual manera, en otra resolución dejó el siguiente precedente: *“(...) la **fuerza mayor** es entendida también como todo evento ajeno a la voluntad del sujeto que no ha podido preverse o que habiendo sido previsto,*

no ha podido evitarse; es decir, que hay un elemento externo que impide el cumplimiento de la obligación que está más allá de la voluntad o intención de las partes (...)” (Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0074/2009 de 2 de marzo de 2009), es decir que con relación a las facilidades de pago, los arts. 55 de la Ley 2492 (CTB) y 24 del D.S. 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 ha sido establecido en los arts. 16 y 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, señalando que a partir de la segunda cuota, los pagos podrán realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario y que una vez producido un incumplimiento de dichas facilidades de pago, dará lugar a la ejecución tributaria de la resolución administrativa de aceptación, considerándose como deuda tributaria el saldo no pagado del plan. A su vez, el art. 153 de la Ley 2492 (CTB), dispone que dentro de las causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria se encuentran entre otras “la fuerza mayor”.

En el presente caso, de la compulsa documental realizada a los antecedentes se constató que el recurrente es titular de la cuenta corriente N° 200-0072985 en el Banco Nacional de Bolivia (BNB) y para el 31 de octubre de 2008, según su estado de cuentas 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 (**punto IV.3.5** de la relación de hechos).

Por otra parte, el Banco Nacional de Bolivia mediante cite OP/514/2009 de 29 de julio de 2009, a requerimiento de esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, atendió a tres puntos específicamente cuestionados, respondiendo entre sus partes más sobresalientes que el 31 de octubre de 2008 se registró **una sola transacción** relacionada únicamente a un **abono de cuenta** a horas 17:53 pm, por la suma antes mencionada.

Ahora bien, es evidente que al momento en que fenecía el plazo para el pago de la respectiva cuota a la Administración Tributaria, la cuenta corriente del recurrente tenía un saldo suficiente para cumplir con el pago mensual que correspondía y que a su

entender la entidad financiera tenía la responsabilidad de efectuar por su cuenta el pago correspondiente por una supuesta autorización de débito automático, sin embargo en la compulsión documental de los antecedentes en instancias del ente recaudador, así como en esta etapa recursiva, el recurrente no demostró conforme al art. 76 de la Ley 2492 (CTB) que autorizó al banco para que realice pagos a cuentas fiscales bajo la modalidad de “débito automático”, tomando en cuenta que la misma se efectúa por única vez y a partir de ese momento el titular de la cuenta delega al banco la responsabilidad de pago; de lo cual se entiende que al no existir evidencia de dicha autorización, no es posible considerar que el pago se efectuaba por ese medio.

Al margen de lo expresado y en el supuesto de que la autorización para el débito automático exista, es precisa señalar que si bien en términos contables la suma suficiente en la cuenta equivale a un pago hecho en caja en moneda corriente ó 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, para que la obligación del delegado sea de posible cumplimiento; es decir, cumpliendo requisitos de tiempo, oportunidad y razonabilidad para concretar la operación de pago, entendiéndose con ello que si bien el dinero fue depositado en la cuenta, tal operación no implicaba por sí sola el pago de las obligaciones tributarias, sino que todavía estaba sometida a un procesamiento de verificación y validación de montos que aún debía ser autorizado y aprobado internamente para traspasar fondos de la cuenta corriente a la cuenta fiscal, lo cual de ninguna manera era factible de realizar el mismo 31 de octubre de 2008, debido a que según lo certificado por la entidad financiera, todas las operaciones se realizan dentro de un horario establecido para la jornada; es decir hasta horas 18:00 pm.

De lo cual se infiere que el recurrente es responsable en el retraso o mal 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 ordenes de pago que reciben.

Por lo tanto, de todo lo expuesto se establece que para el caso concreto 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, correspondiendo denegar el argumento planteado en su recurso de alzada.

POR TANTO:

El suscrito Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132 y 140 inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley 2492) y el art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR el Proveído N° 24-000076-09 de 16 de marzo de 2009, emitido por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, conforme a los fundamentos que anteceden.

SEGUNDO: En cumplimiento a lo dispuesto por el art. 140 inciso c) del Código Tributario Boliviano, (Ley 2492 de 4 de agosto de 2003), remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución a la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.