

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0706/2007

La Paz, 29 de noviembre de 2007

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/LPZ/RA 0398/2007, de 10 de agosto de 2007, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz.

Sujeto Pasivo: **BANCO BISA SA**, representada legalmente por Yolanda Delgado de Reyes.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Filiberto Sánchez Rojas.

Número de Expediente: **STG/0586/2007//LPZ-0162/2007.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Banco BISA SA (fs. 183-195 vta. del expediente); la Resolución STR/LPZ/RA 0398/2007 del Recurso de Alzada (fs. 176-181 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0706/2007 (fs. 242-265 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del contribuyente.

Yolanda Delgado de Reyes, en representación del Banco BISA SA, acredita personería mediante Testimonio de Poder Especial y Suficiente N° 0103/2005, de 14 de febrero de 2005 (fs. 64-73 vta. del expediente) e interpone Recurso Jerárquico (fs. 183-195 vta. del expediente) impugnando la Resolución Administrativa STR/LPZ/RA 0398/2007, de 10 de agosto de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz. Argumenta lo siguiente:

- i. Manifiesta que la Resolución STR/LPZ/RA 0398/2007 impugnada, emite un irracional razonamiento respecto al beneficio de la reducción de sanciones, art. 156 de la Ley 2492 (CTB), puesto que su acogimiento se refiere a los reparos contenidos en la Resolución Determinativa N° 92/2007 (Registro Contable del Impuesto a las Transacciones por pagar, superior al monto declarado); sin embargo, según la Resolución de Alzada estaban obligados “no sólo al pago del tributo omitido e intereses... sino también incluso proceder a la cancelación del porcentaje de la

sanción que en su momento correspondía”, es decir que debían pagar el 100% de la multa para tener derecho al beneficio o pagar primero y luego devolverles, cuando se reconozca el derecho al beneficio.

- ii. Agrega que de esta manera se repone el “solve et repete”, expulsado de nuestro ordenamiento jurídico, siendo inconcebible que se pretenda ir más allá de lo que en su momento pretendió la Administración Tributaria, antes de retractarse en su respuesta afirmativa al recurso de alzada, ya que el hecho de cancelar el 100% de la sanción para acogerse al beneficio y hacer valer su derecho, presentando un recurso, implica violación del art. 16-IV de la CPE; porque si se presenta el recurso sin pagar el monto integró de la multa, el recurso estaría condenado al fracaso y si paga el monto y no presenta el recurso, no habría manera de recuperar el saldo, pues el razonamiento haría ver que se trata de un pago indebido o en exceso, anulando la posibilidad de repetición; situación que violenta el principio constitucional de igualdad, al permitirse el acceso al beneficio sólo a quien tenga bienes suficientes para el pago del total de la pretensión fiscal, como una forma de caución para su goce.
- iii. Respecto al reparo emergente de accesorios por IT declarado fuera de plazo, añade que no corresponde aplicar sanción alguna porque no se configuró la evasión, y siendo que la Resolución de Alzada ni siquiera lo menciona, a más de los antecedentes del proceso, dicha resolución tampoco ofrece razonamiento alguno, siendo que los fundamentos de una resolución, se deben exponer de manera expresa y no presumirse, conforme con el art. 30 a) de la Ley 2341 (LPA).
- iv. Indica que no es cierto que no hubieran pagado el “porcentaje de la sanción que en su momento correspondía”, ya que este porcentaje que hacía efectivo y eficiente el acogimiento al beneficio, era el 20% que fue cancelado, según consta en las boletas de pago respectivas, y así fue reconocido por la propia Administración Tributaria en el memorial de respuesta al Recurso de Alzada, que indica que a tiempo de dictarse el acto determinativo no se consideró que Banco BISA SA pagó la totalidad del adeudo tributario (adeudo tributario = deuda tributaria) a los fines del acogimiento al beneficio de la reducción de sanciones.
- v. Expresa que es incongruente el propósito de la referencia que se hace del art. 47 de la Ley 2492 (CTB), pues se sabe que la Deuda Tributaria incluye la sanción, pero ello no da lugar a interpretar que el beneficio de la reducción de sanciones dispuesta en el art. 156 de la misma Ley 2492 (CTB), este condicionado a la aceptación y pago de todo lo reparado por la Administración Tributaria, siendo incorrecto interpretar que la

Deuda Tributaria es un concepto global, a fines del citado art. 156, pues dicho concepto nunca sería efectivo, dado que el fisco para asegurar que es todo lo que debe el contribuyente tendría que hacer una auditoría integral por todos los períodos, obligaciones tributarias principales y secundarias, asumiendo además que no haya errores involuntarios ni voluntarios del funcionario actuante, lo cual no es certificable, ya que si el contribuyente tuviere que aceptar el reparo global del SIN, para merecer la reducción de la sanción, se trastocaría el beneficio que incentiva el cumplimiento voluntario, en un chantaje, dado que es posible estar de acuerdo con unas observaciones y no con otras, no siendo jurídicamente admisible que deba aceptarse la imposición de una sanción para liberarse de otra o disminuirla, sin ejercitar el derecho al debido proceso; además la Vista de Cargo como una pretensión no causa estado, por tanto no se puede pretender que deba acatarse en su integridad para gozar de un derecho previsto en la Ley.

- vi. Agrega que el concepto de deuda tributaria contenida en el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), constituye una innovación de contenido matemático financiero, ausente en el anterior Código, pero no supone que se hayan modificado los conceptos y principios básicos del Derecho Tributario; ignorar que este nuevo concepto se refiere a la obligación tributaria y que la sanción se configura con el incumplimiento de cada obligación tributaria - por lo que la Deuda Tributaria debe entenderse, incluida la sanción, como algo concreto, identificable y mensurable en cada caso y no de manera global- es ignorar lo que la Ley dice y ordena; una errónea aplicación puede provocar daños irreparables a los administrados que no puede estar supeditado a la amplitud mayor o menor, en términos de tiempo y obligaciones de una fiscalización o verificación, tema del que no hay acuerdo en el interior de la propia Administración Tributaria.
- vii. Señala que en este caso está en conflicto la aplicación del beneficio de la Reducción de sanciones, a la sanción de Evasión, prevista en la Ley 1340, y aplicar el art. 38 del DS 27310 (RCTB) es alarmante, pues el inc. a) del referido artículo es relativo a la contravención tributaria de omisión de pago, lo que contradice y viola el mandato constitucional del art. 33 de la CPE, que impide la aplicación retroactiva de disposiciones jurídicas, consagrado en el art. 150 de la Ley 2492 (CTB), lo que quita a la Resolución objeto por falta de congruencia y licitud haciéndola nula en los términos del inc b) parágrafo I del art. 35 de la Ley 2341 (LPA) incurriendo el Superintendente Tributario Regional en incongruencias que mandó a corregir en la Resolución de Alzada.
- viii. Con respecto al reparo por Accesorios por Impuesto a las Transacciones declarado fuera de plazo, tanto la Resolución de Alzada como la Resolución Determinativa no

hacen análisis alguno, a pesar de que el recurrente argumentó con base legal la improcedencia de la calificación de la conducta como Evasión pretendida por el SIN, la cual no fue desvirtuada en etapa administrativa ni en alzada; es más, dicha instancia no se ha referido al tema, violando el art. 30 de la Ley 2341 (LPA), por lo que no es admisible que dicha calificación se consolide, siendo que el debido proceso supone que sus argumentos deben ser considerados expresamente y que las sanciones que se apliquen emerjan de la ley de manera expresa, observando la vulneración del art. 16-I, II y IV de la CPE, la falta de objeto y licitud, según lo previsto en el art. 35 inc b) parágrafo I de la citada Ley 2341, y de causa y fundamento que exige para todo acto el art. 28 b) y e) de la citada LPA.

- ix. Indica que la Resolución de Alzada tampoco hace referencia al reclamo de que se estén aplicando normas expulsadas del ordenamiento jurídico nacional, siendo el caso del ilícito de Evasión previsto en la Ley 1340 (CTb), suprimido en la Ley 2492 (CTB) por lo que dicha figura ya no es sancionable, pues en aplicación del art. 33 de la CPE, los arts. 66 de la Ley 1340 (CTb) como el 150 de la Ley 2492 (CTB) tienen dispuesto el efecto retroactivo de las normas que suprimen ilícitos, observando que la Resolución de Alzada por su efectos están contrariando los mandatos constitucionales citados.
- x. Señala que un elemento adicional de inconstitucionalidad es el razonamiento relativo a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para imponer sanciones, que según la Resolución de Alzada, para el caso en concreto es de 4 años por ser más breve; empero aclara que el art. 52 de la Ley 1340 (CTb) es el aplicable y no el art. 76; este último se refiere a la aplicación de las sanciones después de impuestas, equivalente al art. 59-III de la Ley 2492 (CTB) y no su imposición en sí, es así que de ser respetado su derecho constitucional, la Resolución Determinativa debió ser revocada totalmente, pues lo único en discusión con el fisco son las sanciones que se pretende imponer, dado que no existe tributo omitido, ni intereses, ni mantenimiento de valor en conflicto. Sin embargo la Resolución de Alzada ignora lo explicado y toma el argumento de la suspensión del curso de la prescripción por seis meses a partir de la notificación con el inicio de la fiscalización, tomando como base legal el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB).
- xi. La SC 0028/2005 previene que el efecto retroactivo se limita a las normas sustantivas y a condición de que beneficien al interesado, en la argumentación forzada e inconstitucional de la Resolución de Alzada, se está atribuyendo efecto retroactivo a una norma legal nueva que no les beneficia, atentando contra sus

garantías constitucionales; en todo caso corresponde verificar la suspensión o no del término de la prescripción a base del art. 55 de la Ley 1340 (CTb).

xii. Señala que no se ha tomado en cuenta la respuesta afirmativa de la Administración Tributaria al Recurso de Alzada, acerca del carácter y contenido inconstitucional e ilegal de la Resolución Determinativa, como si no tuviera efecto jurídico alguno, siendo conocido el aforismo “a confesión de parte relevo de prueba”, lo que significa que debe darse razón a la parte que ha admitido la ilegalidad de sus actos y nunca a la inversa, como ha ocurrido en la Resolución impugnada, y fue sorprendente para el recurrente como para los funcionarios fiscales, que pidieron expresamente se declare la nulidad de la Resolución Determinativa, empero la Resolución impugnada pone en situación peor a la admitida expresamente por la autoridad tributaria, lo cual en una reformatio in pejus, es jurídicamente inadmisibles.

xiii. Finalmente por todo lo expuesto pide se revoque totalmente la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0398/2007, dejando en consecuencia sin efecto alguno la Resolución Determinativa N° 092/2007.

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

La Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0398/2007, de 10 de agosto de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz (fs. 176-181 del expediente), resuelve CONFIRMAR la Resolución Determinativa N° 92/2007 de 20 de marzo de 2007, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN; consiguientemente, mantiene firme y subsistente la deuda por la sanción de evasión atribuida al Banco BISA SA, de 98.204.- UFV, correspondiente a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2002, con los siguientes fundamentos:

i. Manifiesta que tratándose de la determinación del IT de los períodos enero a noviembre de 2002, la ley aplicable en la parte material del tributo y la configuración de los ilícitos tributarios, de conformidad con los arts. 33 y 81 de la CPE, es la Ley 1340, la Ley 843 y sus modificaciones; en ese sentido la Administración Tributaria, como resultado del proceso de fiscalización, estableció reparos por el IT períodos enero a diciembre de 2002, por el Registro Contable de la cuenta IT por Pagar, con importes mayores a los formularios de liquidación y pago de este impuesto, Falta de pago del IT por la venta de bienes y accesorios por pago del IT en períodos posteriores al que corresponde.

- ii. Agrega, que la Administración Tributaria, aceptó los descargos presentados por el contribuyente Banco BISA SA, relativos a la falta de pago del IT por la venta de bienes. Asimismo, los reparos por los otros conceptos (Registro Contable de la cuenta IT por pagar, mayor a los formularios de liquidación y pago de este impuesto y accesorios por pago del IT en períodos posteriores al que corresponde), el contribuyente canceló los mismos incluyendo una parte de la sanción por evasión (mayo-2002 y julio-2002), reconociéndose este pago por la Administración Tributaria, en el numeral 3 de la parte resolutive de la Resolución Determinativa N° 92/2007, de 20 de marzo de 2007.
- iii. Añade que en su Recurso de Alzada observa que la Administración Tributaria, no consideró la Reducción de Sanciones dispuesta en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y la prescripción de la sanción, solicitando la revocatoria de la Resolución Determinativa; al respecto la Administración Tributaria contesta aduciendo que por un lapsus calamis, se omitió considerar la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley 2492, en vista de que el contribuyente pagó el total de la deuda tributaria, error de tipo formal que debe ser subsanado por la Gerencia GRACO La Paz del SIN.
- iv. En ese sentido manifiesta la Resolución de Alzada que el art. 156 de la Ley 2492, párrafo 1, establece que el pago de la deuda tributaria antes de la notificación con la Resolución Determinativa, determinará la reducción de la sanción en un 80%; asimismo, el art. 47 de la citada norma, establece que son componentes de la deuda tributaria, el tributo omitido, intereses y las multas que correspondan, expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV). Además el DS 27310 de 9 de enero de 2004, en su art. 38 inc. a) respecto a la reducción de sanciones dispone que es procedente siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de la sanción que pudiera corresponder.
- v. Arguye que el contribuyente, para acogerse al beneficio de la Reducción de Sanciones, está obligado no sólo al pago del tributo omitido e intereses expresados en UFV, sino también a la cancelación del porcentaje de la sanción que correspondía, hecho que no ocurrió; por tanto es inaplicable lo dispuesto por el art. 156 párrafo 1 de la Ley 2492, en estricta aplicación del art. 38 del DS 27310.
- vi. Con relación a la prescripción de la sanción opuesta por el Banco BISA SA, el art. 76 de la Ley 1340, establece que el derecho de la Administración Tributaria para aplicar sanciones prescribe a los 5 años, computables a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se cometió la infracción. Por otro lado la Ley 2492 en su art. 59, numeral 1, párrafo 3, establece que las acciones de la Administración

Tributaria para imponer sanciones, prescriben a los cuatro años, computables desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; el art. 33 de la CPE y los arts. 66 de la Ley 1340 y 150 de la Ley 2492, señalan que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve o de cualquier forma beneficien al sujeto pasivo. Sin embargo el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación del inicio de fiscalización al contribuyente, suspensión que se extiende por 6 meses.

vii. En el presente caso, el proceso de determinación se inició el 28 de marzo de 2006, conforme se evidencia de la notificación del Inicio de Fiscalización N° 0006OFE0023, actuación que suspende el curso de la prescripción por 6 meses, quedando incólume la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones, por la contravención cometida en la gestión 2002, hasta el 30 de junio de 2007, en virtud a que la Resolución Determinativa impugnada fue notificada al contribuyente el 3 de abril de 2007, produciéndose de este modo la interrupción del curso de la prescripción; consecuentemente no corresponde la solicitud de extinción invocada.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Determinativa N° 92/2007, de 20 de marzo de 2007, se inició el **23 de abril de 2007** (fs. 152 vta. del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal** corresponde aplicar al presente recurso de impugnación la Ley 2492 (CTB), la Ley 3092 (Título V del CTB) y normas reglamentarias conexas, en la parte **sustantiva o material** corresponde aplicar la Ley vigente en el momento de los hechos generadores, esto es la Ley 1340 (CTb) y demás normas reglamentarias conexas debido a que los períodos fiscalizados corresponden a la gestión 2002.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 10 de septiembre de 2007, mediante nota STRLP/0719/2007, de la misma fecha, se recibió el expediente STR/LPZ/0162/2007 (fs. 1-198 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos del 12 de septiembre de 2007 (fs. 199-200 del

expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 12 de septiembre de 2007 (fs. 201 del expediente). El plazo para conocer y resolver el Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092, vencía el 29 de octubre de 2007; sin embargo, mediante Auto de Ampliación (fs. 240 del expediente), fue extendido hasta el **10 de diciembre de 2007**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 28 de marzo de 2006, la Administración Tributaria notificó al Banco BISA SA con la Notificación Inicio de Fiscalización N° 0006OFE0023, en la cual le comunica que procederá a verificar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vinculadas con el IT de la gestión 2002 bajo la modalidad de fiscalización parcial, incidencia en las subcuentas (Netas de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes) 513.01 al 513.14; 513.20 al 513.23; 513.5 al 513.51; 513.61 al 513.65; 513.99, 514.01, 515.01, 516.01, 517.01, 517.02, 519.01 al 519.03, 519.99, 531.02, 531.03, 541.01 al 541.20, 541.99, 542.01, 543.01 al 543.04; 545.01 al 545.05, 545.99, 571.01 y 581.01 (fs. 5 de antecedentes administrativos).
- ii. El 21 de noviembre de 2006, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, emitió el informe GDGLP-DF-IA-44/2006 que concluye determinando una deuda tributaria de 240.321.- UFV por IT en contra del Banco BISA SA; en consecuencia sugirió la emisión de la Vista de Cargo respectiva (fs. 609-612 de antecedentes administrativos).
- iii. El 28 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria notificó por cédula al representante legal del Banco BISA SA, con la Vista de Cargo N° GDGLP-DF-VC-172/2006, de 21 de noviembre de 2006, que establece una deuda tributaria de 240.321.- UFV, por reparos en los siguientes conceptos: Registro Contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156, Ingresos por la Venta de Bienes realizables y Accesorios por el IT declarados fuera de plazo; otorgándole 30 días para formular descargos o presentar pruebas referidas al efecto (fs. 613-620 vta. de antecedentes administrativos).
- iv. El 28 de diciembre de 2006, el contribuyente, mediante memorial dirigido a la Gerencia GRACO La Paz del SIN, argumenta que en la fecha, ha procedido al pago de los tributos por el Registro contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156, Bs245.110.-; por los Ingresos por Ventas de bienes realizables de

Bs18.408.-, el IT correspondiente; y por Accesorios por IT declarado fuera de plazo, Bs2.365.- (fs. 790-1.081 de antecedentes administrativos).

v. El 26 de febrero de 2007, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN emitió el Informe de Conclusiones GDGLP-DF-IA-011/2007; el mismo concluye que el contribuyente conformó la totalidad del impuesto, quedando pendiente la sanción por los conceptos de Registro contable del IT, superior al monto declarado en el formulario 156 y Accesorios por IT declarado fuera de plazo, que ascienden a Bs93.687.-, por lo que sugiere se remitan los antecedentes al Departamento Técnico, Jurídico, Coactivo y Contencioso (fs. 1.082-1.089 de antecedentes administrativos).

vi. El 7 de marzo de 2007, el Área Técnica Jurídica de la Gerencia GRACO La Paz del SIN emite el Dictamen N° 15-1-021-07, señalando que la conducta del contribuyente configura la contravención de evasión prevista en los arts. 114 y 115 inc. 2) de la Ley 1340 (fs. 1.091-1.092 de antecedentes administrativos).

vii. El 3 de abril de 2007, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de Banco BISA SA, con la Resolución Determinativa N° 92/2007 de 20 de marzo de 2007, la cual declara cancelado el importe de Bs247.162.- correspondiente a tributo omitido, intereses y pago a cuenta de la sanción y le intima al pago de Bs118.600.- por el resto de la sanción (fs. 1.094-1.103 vta. de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las partes.

IV.2.1. Alegatos del Contribuyente

Yolanda Delgado de Reyes en representación del Banco BISA SA, dentro de término, presenta memorial el 8 de octubre de 2007, por el que solicita se convoque a Audiencia Pública para que presente alegatos orales, los mismos fueron formulados en Acta de Audiencia Pública llevada a cabo el 12 de octubre de 2007, (fs. 230-239 del expediente), ratificando in extenso los argumentos expuestos en el recurso jerárquico, y agregando lo siguiente:

i. Las atribuciones de la Administración Tributaria para imponer sanciones, habrían prescrito, toda vez que la Resolución Determinativa fue emitida el 20 de marzo de 2007, y el plazo habría vencido el 31 de diciembre de 2006; agrega que no hay razón legal para que se aplique el art. 62 de la Ley 2492 (CTB).

- ii. Con relación a la respuesta afirmativa de la Administración Tributaria al Recurso de Alzada, expresa que el defecto de la Resolución Determinativa impugnada, radica en la negación del derecho de Banco BISA SA a acogerse a las previsiones del num. 1 del art. 156 de la Ley 2492 (CTB), siendo el defecto de fondo, y no de tipo formal, por lo que la falta de licitud de dicho acto acarrea la nulidad, conforme a lo previsto en el art. 35 inc. b) de la Ley 2341 (LPA); en consecuencia correspondía se revoque totalmente dicho acto, más aún cuando ha existido una aceptación total de los términos del Recurso de Alzada; el Superintendente Tributario debía dictar directamente su resolución sin que sea necesaria la apertura del término de prueba, conforme prevé el art. 218 d) del CTB; e incluso en el caso de declararse nula la Resolución Determinativa, como pidió la Administración Tributaria, nada tenía que dictarse, ya que la sanción ha prescrito, siendo inviable un acto sin tributo ni accesorios que determinar.
- iii. Agrega que al hacer efectivo el pago del 20% se está pidiendo la reducción de la sanción, pero se ha demostrando que ha existido un arrepentimiento eficaz, empero a estos dos conceptos los abarcan el definitivo, que es la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria.

IV.3. Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política del Estado

Art. 33.- La Ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente.

ii. Ley 1340 o Código Tributario abrogado

Art. 66. Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

Art. 76. El derecho de aplicar sanciones prescribe por el transcurso de los términos siguientes:

- 1) Cinco años contados desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió el delito o la infracción.

Art. 77. La prescripción se interrumpe una sola vez por la comisión de nuevos delitos o contravenciones del mismo tipo. El nuevo plazo se contará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en se reiteró el delito o la contravención.

Los términos se suspenden durante la sustanciación de la causa en la fase administrativa por un plazo de tres meses desde la primera notificación al imputado.

Art. 90. Con excepción de los casos señalados en el artículo precedente, las sanciones pecuniarias establecidas por el presente Título se sujetarán al siguiente régimen de incentivos para su cumplimiento voluntario.

Serán rebajadas en el 85% cuando el contribuyente o responsable subsane espontáneamente la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración Tributaria, relativa al tributo y período regularizado.

Si la regularización se produjere una vez iniciada la fiscalización y antes de notificarse el cargo respectivo, la sanción será rebajada en un 50%.

En el supuesto que se dé curso a la pretensión fiscal y el pago correspondiente se produzca después de notificado el cargo y antes de dictarse la Resolución Determinativa, la sanción se reducirá en un 25%.

Art. 115. Se considera configurada la evasión cuando se compruebe que:

2) Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos.

Art. 116. El delito de evasión será penado con una multa del 50% del monto del tributo omitido, actualizado de acuerdo a lo establecido en el presente Título. Esta sanción se sujetará al tratamiento que se dispone en el artículo 90 de éste Código.

iii. Ley 2492 o Código Tributario vigente

Art. 47. (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$$

Art. 59. (Prescripción).

I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:
3. Imponer sanciones administrativas.

Art.62.(Suspensión).El curso de la prescripción se suspende con:

- I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.
- II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

Art. 150. (Retroactividad). Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripciones más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Art. 156. (Reducción de Sanciones). Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria, determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.
2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.
3. El pago de la deuda tributaria efectuada después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento.

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

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en

las Leyes N° 1340, de 28 de mayo de 1992; N° 1455, de 18 de febrero de 1993; y, N° 1990, de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias.

Segunda. Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este Código.

iv. Ley 843, Ley de Reforma Tributaria.

Art. 77. El impuesto se determinará aplicando la tasa general establecida en el Artículo 75° a la base de cálculo determinada por el Artículo 74° de la presente Ley.

El impuesto resultante se liquidará y empozará – sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial – por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

A efectos de la liquidación del impuesto, los ingresos percibidos en especie se computarán por el valor del mercado existente al cierre del período fiscal al cual corresponde el ingreso...

v. DS 27310, de 9 de enero de 2004 - Reglamento al Código Tributario Boliviano.

Art. 38. (Reducción de Sanciones). Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el artículo 156° de la Ley N° 2492, se aplicarán considerando lo siguiente:

a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

PRIMERA.- A efecto de la aplicación del criterio de validez temporal de la Ley tributaria, establecido por la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, el concepto de procedimiento administrativo en trámite se aplicará a todos los actos que pongan fin a una actuación administrativa y por tanto puedan ser impugnados utilizando los recursos administrativos admitidos por Ley. En consecuencia, los procedimientos administrativos abajo señalados que estuvieran en trámite a la fecha de publicación de la Ley N° 2492, deberán ser resueltos conforme a las normas y procedimientos vigentes antes de dicha fecha:

- a) Fiscalización y determinación de la obligación tributaria;
- b) Procedimiento sancionatorio (sumario infraccional);
- c) Control y cobro de autodeterminación;
- d) Impugnación y;
- e) Cobranza coactiva.

La impugnación de los procedimientos administrativos que estuvieran en trámite antes de la vigencia de la Ley N° 2492 resueltos con posterioridad a dicha fecha, será realizada utilizando los recursos administrativos señalados en el Título III de dicha Ley.

Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV. 4.1. De la Reducción de Sanciones.

- i. Banco BISA SA, en el presente Recurso Jerárquico, manifiesta que de acuerdo a la Resolución STR/LPZ/RA 0398/2007, estaban obligados no sólo al pago del tributo omitido e intereses, sino también al 100% de la multa, para tener derecho al beneficio; reponiendo de esta manera el “solve et repete”, expulsado de nuestro ordenamiento jurídico. Agrega que fue cancelado el 20% de la multa que hacía efectivo y eficiente el acogimiento al beneficio, según consta en las boletas de pago respectivas, y que fue reconocido por la Administración Tributaria en el memorial de respuesta al Recurso de Alzada. Expresa que es incongruente el propósito de la referencia que se hace del art. 47 de la Ley 2492 (CTB), pues se sabe que la Deuda Tributaria incluye la sanción, pero ello no da lugar a interpretar que el beneficio de la reducción de sanciones dispuesto en el art. 156 de la misma Ley 2492 (CTB), este condicionado a la aceptación y pago de todo lo reparado por la Administración Tributaria, siendo incorrecto interpretar que la Deuda Tributaria es un concepto global, ya que la Vista de Cargo, como una pretensión, no causa estado, por lo que no puede pretenderse se deba acatar en su integridad para gozar de un derecho previsto en la Ley.

- ii. Continúa señalando que en este caso está en conflicto la aplicación del beneficio de la Reducción de Sanciones, a la sanción de Evasión, prevista en la Ley 1340 (CTb), y aplicar el art. 38 del DS 27310 norma reglamentaria del nuevo Código, Ley 2492, es alarmante, pues el inc. a) del referido artículo se refiere a la contravención tributaria de omisión de pago, lo que contradice y viola el mandato constitucional del art. 33 de la CPE, que impide la aplicación retroactiva de disposiciones jurídicas, consagrado en el art. 150 de la Ley 2492 (CTB), lo que quita a la Resolución de Alzada de objeto por falta de congruencia y licitud haciéndola nula en los términos del inc b) parágrafo I del art. 35 de la Ley 2341 (LPA) incurriendo el Superintendente Tributario Regional en incongruencias.
- iii. Inicialmente, cabe indicar que tratándose de hechos generadores ocurridos durante el año 2002, la norma sustantiva aplicable es la Ley 1340 (CTb); sin embargo, tratándose en este caso de ilícitos tributarios, por aplicación de los arts. 33 de la CPE, art. 66 de la Ley 1340 (CTb) y art. 150 de la Ley 2492 (CTB); corresponde la aplicación retroactiva de normas cuando sean más favorables al contribuyente; en ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que la **ley procesal** aplicable es la vigente en el momento de la realización del acto procesal; así, las SSCC 280/2001-R, 979/2002-R, 1427/2003-R, 0386/2004-R y 1055/2006-R -ente otras- han precisado y enseñado que: **“la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti, salvo claro está, en los casos de la Ley más benigna...”**; lo expresado, reafirma el contexto en el que deben ser interpretadas las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley 2492 (CTB) (las negrillas son nuestras)
- iv. En el presente caso, la norma adjetiva o procesal aplicable se rige por el principio del **tempus regis actum**; es así que se ha iniciado el procedimiento de fiscalización el 28 de marzo de 2006, durante la vigencia de la Ley 2492 (CTB), por lo que corresponde aplicar el procedimiento establecido por el Título Segundo de la Ley 2492 (CTB) vigente a partir del 4 de noviembre de 2003, conforme dispone la Disposición Transitoria Segunda de la citada Ley 2492 (CTB); empero, al tratarse de hechos generados acaecidos durante la vigencia de la Ley 1340 (CTb), la calificación de la conducta al ser parte sustantiva, se rige por el **tempus comissi delicti**, salvo en los casos de que la Ley posterior sea más benigna; en ese marco normativo e interpretativo pasaremos a analizar en concreto los agravios del recurrente.
- v. Sobre el punto de la aplicación del art. 156 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 38 del DS 27310, corresponde señalar que de acuerdo con la norma vigente en el **tempus comissi delicti** correspondería aplicar el art. 90 la Ley 1340 (CTb) que establece una reducción de sanción después de la notificación con el Cargo de 25%,

debiéndose pagar el 75% de la misma; sin embargo, al modificarse el régimen sancionatorio con la vigencia de la Ley 2492 (CTB), por el principio de la **Ley más benigna**, corresponde aplicar con carácter retroactivo a las contravenciones cometidas durante la gestión 2002, el acogimiento a la reducción de sanciones prevista por el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y claro está que si aplicamos el mencionado artículo por ser más favorable al contribuyente, corresponde la aplicación de su norma reglamentaria concordante, que no contradice ni el espíritu ni el contenido del mencionado art. 156 de la Ley 2492 (CTB), por lo que el reclamo que hace el recurrente respecto a la mención del art. 38 del DS 27310 en la Resolución de Alzada no tiene fundamento por lo anteriormente expuesto.

vi. En cuanto a la aplicación de la Reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) y el art. 38 del DS 27310, se establece que la reducción de sanciones pecuniarias por ilícitos tributarios, se reducirán en el 80%, cuando se efectúe el **pago de la deuda tributaria** después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria; esta reducción de la sanción procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria **incluyendo el porcentaje de la sanción que pudiera corresponder**, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior.

vii. Al respeto, se evidencia que la Administración Tributaria notificó al Banco BISA SA con el Inicio de Fiscalización N° 0006OFE0023, comunicándole que verificará el IT de la gestión 2002, bajo la modalidad de fiscalización parcial; luego emitió el informe GDGLP-DF-IA-44/2006 que establece una deuda tributaria de 240.321.- UFV, monto notificado al contribuyente a través de la Vista de Cargo N° GDGLP-DF-VC-172/2006, a la que el contribuyente presentó memorial argumentando que procedió al pago de tributos por el Registro contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156, Bs245.110.-, por los Ingresos por Ventas de bienes realizables de Bs18.408.- el IT correspondiente y por Accesorios IT declarado fuera de plazo Bs2.365.-; seguidamente el Informe GDGLP-DF-IA-011/2007, ratificó los pagos efectuados por el contribuyente quedando pendiente la sanción por los conceptos de Registro contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156 y Accesorios por IT declarados fuera de plazo por Bs93.687.-, confirmados en la Resolución Determinativa N° 92/2007 que declara cancelado el importe de Bs247.162.- por tributo omitido, intereses y pago a cuenta de la sanción y le intima al pago de Bs118.600.- por el resto de la sanción.

viii. Continuando con la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos se puede observar que el contribuyente Banco BISA SA, el 28 de diciembre de 2002,

antes de la notificación con la Resolución Determinativa, presentó boletas de pago ante la entidad financiera recaudadora por Bs247.162.-, de los cuales se imputaron Bs245.110.- al concepto por Registro contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156, y Bs2.052.- por concepto de accesorios por pagos fuera de plazo del IT; en ese sentido se tiene que en relación al primer concepto, canceló Bs17.557.- por sanción, monto que corresponde al 20% de la sanción por pagar antes de la emisión de la Resolución Determinativa, pero sólo del primer concepto reparado; es decir, respecto al Registro contable del IT superior al monto declarado en el formulario 156 y no completó el 20% del total de la sanción, ya que en cuanto al concepto de Accesorios por pagos fuera de plazo, el contribuyente sólo pagó lo correspondiente al mantenimiento de valor e intereses que ascendía a la suma de Bs2.052.-, dejando impago el monto de Bs23.460.- correspondiente a la sanción de este segundo concepto, por lo que se puede establecer que Banco BISA SA no completó el pago del 20% del total de sanciones determinadas.

- ix. En consecuencia, al ser evidente que el contribuyente no se acogió correctamente al beneficio de la reducción de sanciones, ya que pretende dispersar o desglosar el total de la sanción determinada de acuerdo con los conceptos reparados, sin tener en cuenta que, en este caso, existe una deuda tributaria que establece un monto global de la sanción, deuda que de acuerdo al art. 47 de la Ley 2492 (CTB) se compone del Tributo Omitido, Multas cuando correspondan y los intereses, y si el contribuyente quería beneficiarse con la aplicación del art. 156 de la Ley 2492 (CTB), debió pagar el 20% del total de la sanción, aspecto que no cumplió Banco BISA SA en el presente caso, por lo que no es procedente el agravio formulado por el sujeto pasivo en sentido de haber pagado el 20% de la sanción impuesta; por consiguiente, no corresponde el beneficio de la reducción de la sanción en un 80% dispuesto en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB).

IV. 4.2. Calificación de la conducta como Evasión.

- i. Con respecto al reparo por Accesorios por IT declarado fuera de plazo, Banco BISA SA afirma que la Resolución de Alzada y la Resolución Determinativa no hacen análisis alguno, pese a que el recurrente argumentó con base legal la improcedencia de la calificación de la conducta como Evasión, la cual no fue desvirtuada; es más, la Resolución de Alzada ni se ha referido sobre al tema, violando el art. 30 de la Ley 2341 (LPA), siendo que el debido proceso supone que los argumentos deben ser considerados expresamente y que las sanciones que se apliquen emerjan de la ley; sin embargo observa vulneración del art. 16-I, II y IV de la CPE, la falta de objeto, licitud, causa y fundamento según lo previsto en los arts. 35 inc b) parágrafo I y 28 b) y e) de la citada LPA.

ii. En ese sentido cabe expresar que, de conformidad con el Informe de Conclusiones GDLP-DF-IA-011/2007, de 26 de febrero de 2007, elaborado por la Administración Tributaria, en su inciso c) se evidencia que el contribuyente efectuó los pagos del IT fuera de plazo; asimismo y luego de la emisión de la Vista de Cargo, procedió a pagar los importes por accesorios (actualización e intereses correspondientes), excepto el monto de la multa por evasión, de acuerdo con el siguiente detalle:

**RESUMEN ACCESORIOS POR PAGOS FUERA DE PLAZO CANCELADOS Y SALDO ADEUDADO POR SANCION DE LA CONDUCTA
IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES**

PERIODO	TRIBUTOS	MV	TRIBUTOS ACTUALIZADOS (fs 1062)	INTERESES	SANCION CONDUCTA	TOTAL A FAVOR DEL FISCO (fs 1062)	PAGOS A CUENTA	PAGOS A CTA	SALDO A PAGAR SEGUN RD 92/2007	BOLETA DE PAGO	FECHA PAGO	FOJAS ANT. ADM.
							FUERA DE PLAZO (fs 1062)	MV E INTERESES				
ene-02	6.480	105	6.585	196	3.293	10.074	6.480	301	3.293	601999024	28/12/2006	fs. 1069
feb-02	3.900	60	3.961	81	1.980	6.022	3.900	141	1.981	601999218	28/12/2006	fs. 1070
mar-02	4.421	26	4.447	73	2.224	6.744	4.421	99	2.224	601999283	28/12/2006	fs. 1071
abr-02	4.361	86	4.447	151	2.223	6.821	4.361	237	2.223	601999531	28/12/2006	fs. 1072
may-02	241	2	243	3	122	368	241	6	121	601999698	28/12/2006	fs. 1073
jun-02	3.172	33	3.205	46	1.603	4.854	3.172	79	1.603	601999862	28/12/2006	fs. 1079
jul-02	6.034	135	6.168	220	3.084	9.472	6.034	355	3.084	601999988	28/12/2006	fs. 1075
ago-02	6.100	131	6.230	249	3.115	9.594	6.100	380	3.115	6019910110	28/12/2006	fs. 1076
sep-02	2.464	61	2.525	124	1.262	3.912	2.464	185	1.263	6019910273	28/12/2006	fs. 1077
oct-02	6.108	72	6.180	118	3.090	9.388	6.108	190	3.090	6019910542	28/12/2006	fs. 1078
nov-02	2.908	21	2.929	58	1.465	4.451	2.908	79	1.464	6019910683	28/12/2006	fs. 1079
TOTAL	46.189	733	46.921	1.319	23.461	71.700	46.188	2.052	23.460			

iii. Al respecto, el recurrente arguye que no habría cometido evasión, **ya que procedió al pago de los tributos respectivos fuera del plazo previsto por las disposiciones legales**; asimismo, habría efectuado el pago correspondiente a las actualizaciones e intereses; sin embargo, de la revisión de la Resolución Determinativa, se observa reparos por tres conceptos, de los cuales dos fueron objeto de impugnación; en el inciso a) se determina reparos por **Registro contable Superior al monto declarado en el Formulario 156** y en el inciso c) **Accesorios por IT declarado fuera de plazo**, sancionando la conducta como Evasión fiscal, debido a que en el primer caso surge la diferencia de la comparación entre sus registros contables y sus declaraciones juradas, por la cual el contribuyente pagó de menos el IT; y en el segundo caso, inciso c), surge del análisis de la Cuenta Comisiones por cobrar y el devengamiento en las cuentas de ingresos 541.06 y 541.03, determinándose ingresos declarados fuera del período establecido por ley.

iv. Sobre este último reparo, el recurrente, en su Recurso de Alzada, afirma que hubo períodos en los cuales se retrasó en facturar y declarar, es decir que lo hizo fuera de plazo, situación que configuró la Evasión fiscal, toda vez que el num. 2 del art. 115 de la Ley 1340 (CTb), aplicable por el **tempus comissi delicti**, establece que se **considerará configurada la evasión cuando se compruebe que los contribuyentes han omitido el pago de tributos**, y en este caso, Banco BISA SA, omitió el pago del

impuesto en el período fiscal correspondiente, contraviniendo lo dispuesto en el art. 77 de la Ley 843; por tanto la conducta calificada por la Administración Tributaria, como Evasión fiscal, fue correcta.

- v. Con relación a que se estén aplicando normas expulsadas del ordenamiento jurídico, tal el caso de la Evasión prevista en la Ley 1340 (CTb), suprimida en la Ley 2492 (CTB), la cual ya no sería sancionable, por el efecto retroactivo de las normas que suprimen ilícitos, en aplicación de los arts. 33 de la CPE, 66 de la Ley 1340 (CTb) y 150 de la Ley 2492 (CTB); corresponde señalar que de acuerdo al ***tempus comissi delicti***, el ilícito de Evasión ya se configuró y le corresponde la sanción prevista en el art. 116 de la Ley 1340 (CTb), por ser la norma vigente al momento de la comisión del hecho contraventor, por lo que no se puede decir ligeramente que el ilícito tributario ha desaparecido con efectos retroactivos a los ilícitos cometidos con anterioridad; ahora bien, si bajo el razonamiento del contribuyente se pretendiera aplicar lo dispuesto en la Ley 2492 (CTB), la conducta del contribuyente se adecuaría a la contravención de Omisión de Pago prevista en el art. 165 de la mencionada Ley 2492 (CTB) y que conlleva una sanción mayor que la Evasión, motivo por el cual no se puede aplicar por no ser favorable al contribuyente.

IV. 4.3. Respuesta afirmativa de la Administración Tributaria.

- i. En cuanto a que la Resolución de Alzada no hubiera tomado en cuenta la respuesta afirmativa de la Administración Tributaria al Recurso de Alzada, que pidió expresamente se declare la nulidad de la Resolución Determinativa, se observa que la Gerencia GRACO La Paz del SIN afirma que por un *lapsus calamis* omitió considerar que el contribuyente realizó el pago total del adeudo tributario, lo que le beneficiaba para acogerse a la Reducción de Sanciones prevista en art. 156 de la Ley 2492 (CTB), omisión que acarrea la nulidad de la Resolución Determinativa por ausencia de objeto cierto.
- ii. Al respecto, cabe señalar que el inciso c) art. 218 de la Ley 3092 (Título V del CTB), permite a la Administración Tributaria responder negativa o afirmativamente al Recurso de Alzada; es decir que a tiempo de responder puede negar los argumentos y petitorio del contribuyente o en su caso, si considera que este tiene razón jurídica en sus planteamientos, puede responder afirmativamente y consentir con la Revocatoria del acto impugnado; sin embargo pidió la nulidad para subsanar sus posibles errores; a esto la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, ingresó al fondo de los argumentos y petitorios; en este sentido se observa que no existe un reconocimiento del petitorio del Banco BISA SA, como así lo asume el recurrente, sino, más bien, existe un nuevo petitorio (nulidad) de parte de la Administración Tributaria, que no fue solicitado por Banco BISA SA, que pide más bien la revocatoria

total de dicho acto, pedido ratificado en su recurso jerárquico y en alegatos, por lo que esta instancia jerárquica, se pronuncia sobre lo expresamente pedido.

IV. 4.4. Sobre la prescripción de la sanción

- i. Señala el recurrente que un elemento adicional de inconstitucionalidad es el razonamiento relativo a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para imponer sanciones, que según la Resolución de Alzada, para el caso en concreto es de 4 años, por ser más breve; empero el recurrente aclara que el art. 52 de la Ley 1340 (CTb) es el aplicable y no el art. 76; este último se refiere a la aplicación de las sanciones después de impuestas, equivalente al art. 59-III de la Ley 2492 (CTB) y no a su imposición en sí; es así que la Resolución Determinativa debió ser revocada totalmente, pues no existe tributo omitido, intereses, ni mantenimiento de valor en conflicto; sólo las sanciones que se pretende imponer. Sin embargo la Resolución de Alzada toma la suspensión del curso de la prescripción por seis meses a partir de la notificación con el inicio de la fiscalización, a base del art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), y lo correcto era verificar la suspensión sobre la base del art. 55 de la Ley 1340 (CTb); además, en su argumentación inconstitucional, se atribuye efecto retroactivo a una norma legal que no les beneficia, siendo que la SC 0028/2005 previene que el efecto retroactivo se limita a las normas sustantivas y a condición de que beneficien al interesado.
- ii. Al respecto, cabe señalar que el art. 33 de la CPE establece por principio que la Ley rige para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia social cuando lo determine expresamente o en material penal cuando beneficie al delincuente. Por su parte el art. 150 de la Ley 2492 (CTB) indica expresamente que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.
- iii. En este sentido, cabe precisar que la prescripción de la obligación tributaria es diferente de la prescripción de las sanciones; al respecto, la SC 0028/2005, de 28 de abril de 2005, expresa que: **III.3. “Entonces, el régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia, por ello ha de tenerse en cuenta que la imposición de sanciones no se inscribe, en sentido estricto, en el marco de la relación obligacional, puesto que obligación y sanción tributarias parten de presupuestos diferentes: **realización del hecho imponible** y **contravención al ordenamiento jurídico tributario**, respectivamente. Por ello precisamente, en el anterior Código Tributario, **la prescripción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en la Sección Quinta (Prescripción), del****

Capítulo V (De la Extinción), del Título II (De la Relación Jurídico-Impositiva); en cambio, la posibilidad de retroactividad de las normas tributarias punitivas se halla en el Título III (De las Infracciones y Sanciones), Capítulo I (De la parte General), Sección Primera (Disposiciones Generales), cuando el art. 66 del Código abrogado señalaba: “Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves”.

Lo propio ocurre en el Código Tributario Boliviano actual, que dedica el art. 59, ubicado en el Capítulo III (Relación Jurídica Tributaria), del Título Primero (Normas Sustantivas y Materiales) de ese cuerpo de normas- a consagrar **el instituto prescriptivo tributario, en el que no existe salvedad alguna sobre la irretroactividad de las disposiciones legales tributarias, no pudiendo aplicarse - como pretende el recurrente, lo señalado por el art. 150 del mismo Código, que se encuentra en el Título IV, referido a los ilícitos tributarios...**” (las negrillas son nuestras).

- iv. En este sentido, en cuanto a los ilícitos tributarios ocurridos durante los períodos enero a noviembre de 2002, el art. 76 de la Ley 1340 (CTb) establece que el término de prescripción es de cinco (5) años, computables a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se cometió la infracción, y conforme con el art. 77 de la citada Ley 1340 (CTb), se interrumpe por una sola vez por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo y **el término se suspende durante la sustanciación de la causa en la fase administrativa por un plazo de tres meses desde la primera notificación al imputado.** Sin embargo, siendo esta materia penal tributaria, es procedente la aplicación retroactiva de la Ley más benigna para el infractor, conforme con el art. 33 de la CPE, art. 66 de la Ley 1340 (CTb) y art. 150 de la Ley 2492 (CTB), por lo que en el presente caso es aplicable el art. 59 de la citada Ley 2492 (CTB), que dispone un término de prescripción más breve, al establecer que la prescripción del derecho a imponer sanciones por los ilícitos tributarios se opera en cuatro (4) años y en cuanto a las causales de suspensión de dicho término corresponde aplicar la norma vigente según el **tempus comissi delicti** que es el art. 77 de la Ley 1340 (CTb) y no aplicar retroactivamente el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), ya que dicha aplicación no sería favorable al contribuyente, contraviniendo principalmente el art. 33 de la CPE.
- v. En este marco, habiendo aclarado que el derecho de la Administración Tributaria para imponer sanciones por la contravención de Evasión, prescribe a los cuatro (4) años conforme a las normas jurídicas y fundamentos precedentes, cabe indicar que tratándose de ilícitos tributarios ocurridos durante los períodos enero a noviembre de

2002, el término de prescripción de cuatro años se inició el 1 de enero de 2003 y debió concluir el 31 de diciembre de 2006; sin embargo, dicho término fue suspendido el **28 de noviembre de 2006**, por un plazo de tres meses conforme prevé el art. 77 de la Ley 1340 (CTb), por haberse notificado la Vista de Cargo N° GDGLP-DF-VC-172/2006, **que establece preliminarmente la calificación de la conducta como Evasión Fiscal**, acto con el cual **se imputa al contribuyente una conducta ilícita** y no teniendo más causales de suspensión el mencionado art. 77 de la Ley 1340 (CTb), se establece que el término de la prescripción concluyó el **31 de marzo de 2007**, y siendo que la Administración Tributaria notificó el **3 de abril de 2007**, a Banco BISA SA, con la Resolución Determinativa N° 92/2007, se tiene que el término para aplicar la sanción ha prescrito.

vi. En consecuencia, al haber prescrito el derecho de la Administración Tributaria a aplicar la sanción por Evasión, corresponde a esta instancia jerárquica revocar la Resolución de Alzada impugnada y dejar sin efecto la sanción por Evasión de Bs118.600.- establecida en la Resolución Determinativa N° 92/2007, de 20 de marzo de 2007.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, a la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, 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 STR/LPZ/RA 0398/2007, de 10 de agosto de 2007, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario General designado mediante Resolución Suprema 227135, de 31 de enero de 2007, 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 y la Ley 3092 (CTB).

RESUELVE:

PRIMERO. REVOCAR totalmente la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0398/2007, de 10 de agosto de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por BANCO BISA SA contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia queda prescrita la sanción por la contravención de Evasión de Bs118.600.- establecida en la Resolución Determinativa

N° 92/2007 de 20 de marzo de 2007; conforme dispone el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

SEGUNDO. Por mandato del art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB), la presente Resolución Jerárquica agota la vía administrativa de impugnación tributaria, teniendo derecho las partes a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo conforme disponen los arts. 118 num. 7 de la Constitución Política del Estado, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y la jurisprudencia constitucional definida en la SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006.

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Rafael Verrgara Sandoval
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO
GENERAL INTERINO
Superintendencia Tributaria General