



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 1
Sucre, 23 de enero de 2019

Expediente : 103/2017-CA
Demandante : Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales – ADRA BOLIVIA
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso : Contencioso Administrativo
Distrito : La Paz
Magistrado Relator : Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales – ADRA BOLIVIA contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contencioso administrativa de fs. 64 a 83, interpuesta por Raúl Javier Tancara Calle apoderado de la junta directiva de la Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales – ADRA BOLIVIA contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017 de 14 de febrero de 2017; el auto de admisión de fs. 86; la contestación a la demanda de fs. 162 a 170 y vta.; la réplica de fs. 174 a 181 y vta.; la dúplica de fs. 184 a 186 y vta.; el Auto Supremo N° 251 de 15 de septiembre de 2017 que dispone autos para sentencia de fs. 192 y vta.; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 10 de julio de 2007 la Agencia Despachante de Aduana (en adelante ADA) CIDEPIA LTDA., por cuenta de su comitente Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales ADRA – Bolivia (en adelante el contribuyente), tramitó la Declaración Única de Importación (en adelante DUI) 2007 201 C 8946 (fs. 1 a 3 Anexo 1) para la importación de 40.000.- K.N.: TRIGO MACHACADO FORT. C/SOYA.

El 17 de junio de 2011 la Administración de Aduana Interior La Paz dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (en adelante AN), emitió el Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/921/11 (fs. 9 a 11 Anexo 1), concluyendo que el despacho inmediato de la DUI 2007 201 C 8946 se encuentra pendiente de regularización por no contar con la Resolución de Exoneración Tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, recomendando se emita vista de cargo contra la ADA CIDEPIA LTDA. y el contribuyente.

El 17 de junio de 2011 la AN emitió la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 085/2011 (fs. 15 a 18 Anexo 1), contra el contribuyente, liquidando previamente la deuda

tributaria en la suma de UFV's 74.731,42.-, por concepto de tributo omitido, omisión de pago y multa por contravención.

El 2 de diciembre de 2011 la AN emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011 (fs. 54 a 61 Anexo 1), declarando firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ/LAPLI-085/2011.

El 23 de diciembre de 2011 el contribuyente presentó demanda contencioso tributaria (fs. 79 a 84 Anexo 1) contra la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011.

Mediante Auto de 13 de febrero de 2012 (fs. 70 Anexo 1), el Juzgado Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la entonces Corte Superior de Distrito de La Paz, rechazó la demanda contencioso tributaria y declaró ejecutoriada la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, toda vez que el contribuyente no cumplió con el requisito previsto en el art. 228 inciso 7) de la Ley N° 1340, incorporado por el art. 10 parágrafo II de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011; el cual fue recurrido de reposición bajo alternativa de apelación (fs. 90 a 91 Anexo 1), emitiendo el referido Juzgado el Auto de 22 de febrero de 2012 (fs. 92 Anexo 1), que confirma en todas sus parte el Auto de 13 de febrero de 2012 y concede la apelación en efecto devolutivo, emitiendo la Sala Social y Administrativa Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz la Resolución A.I. N° 51/12 de 12 de junio de 2012 (fs. 103 y vta. Anexo 1), que confirma el Auto de 13 de febrero de 2012, siendo ejecutoriada mediante Auto de 8 de marzo de 2013 (fs. 104 Anexo 1).

Mediante memorial de 10 de febrero de 2012 (fs. 71 a 77 Anexo 1), el contribuyente presentó acción de inconstitucionalidad concreta contra el art. 10 parágrafo II de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, siendo rechazado por el Juzgado Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario mediante Resolución N° 06/2012 de 17 de febrero de 2012 (fs. 86 a 89 Anexo 1) y remitido en consulta al Tribunal Constitucional Plurinacional que emitió el Auto Constitucional 0227/2012-CA de 30 de marzo de 2012 (fs. 97 a 101 Anexo 1), aprobando la Resolución N° 06/2012 y rechazando la acción planteada por el contribuyente.

El 20 de julio de 2015 la AN emite el Proveído de Ejecución Tributaria (en adelante PIET) AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2016-2015 (fs. 132 a 133 Anexo 1), por el cual se comunica que se dará inicio a la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, al tercer día de su notificación.

Mediante memorial de 17 de agosto de 2015 (fs. 142 a 144 y vta. Anexo 1), el contribuyente: **1)** se opone a la ejecución de la sanción establecida en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, por prescripción y **2)** se opone a la ejecución de la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 085/2011, por prescripción, emitiendo la AN el Proveído AN-GRLPZ-ULLR-SET-PV N° 348-2015 de 8 de septiembre de 2015 (fs. 149 Anexo 1), que rechaza la solicitud.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Contra el Proveído AN-GRLPZ-ULLR-SET-PV N° 348-2015, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 274 a 284 Anexo 2), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (en adelante ARIT) la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2015 de 29 de diciembre de 2015 (fs. 306 a 318 Anexo 2), resolviendo revocar parcialmente el Proveído AN-GRLPZ-ULLR-SET-PV N° 348-2015, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido más intereses por el Gravamen Arancelario e Impuesto al Valor Agregado importaciones y se deja sin efecto legal por prescripción la sanción por omisión de pago establecida en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011.

Contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2015, el contribuyente y la AN interponen recurso jerárquico (fs. 319 a 323 y 325 a 336 respectivamente Anexo 2), emitiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT), la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0260/2016 de 15 de marzo de 2016 (fs. 349 a 359 Anexo 2), resolviendo anular la resolución recurrida con reposición hasta el Proveído AN-GRLPZ-ULLR-SET-PV N° 348-2015, a fin que se emita un acto administrativo que fundamente y explique los motivos de su decisión.

En cumplimiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0260/2016, la AN emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016 de 12 de agosto de 2016 (fs. 372 a 378 Anexo 2), resolviendo declarar improbada la solicitud de nulidad del PIET AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2016-2015 e improbada la oposición por prescripción de la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 085/2011 y la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, manteniéndolos firmes y subsistentes.

Contra la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016, el contribuyente presenta recurso de alzada (fs. 396 a 414 Anexos 2 y 3), emitiendo la ARIT la Resolución del Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA 1006/2016 de 12 de septiembre de 2016 (fs. 444 a 455 Anexo 3), resolviendo revocar parcialmente la resolución recurrida, manteniendo firme y subsistente la facultad de cobro del tributo omitido establecido en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011 y declarando prescrita la facultad de cobro de la sanción por omisión de pago y la contravención aduanera establecidos en el Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011.

Contra la Resolución del Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA 1006/2016, el contribuyente presenta recurso jerárquico (fs. 476 a 485 Anexo 3), emitiendo la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017 de 14 de febrero de 2017 (fs. 504 a 517 y vta. Anexo 3), resolviendo revocar parcialmente la resolución recurrida en la parte que declara prescrita la facultad de cobro de la sanción por omisión de pago y la contravención aduanera manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016.

Contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017, el contribuyente presenta demanda contencioso administrativa (fs. 4 a 83).

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA:

1) Señala que la resolución demandada, solo resuelve sobre la prescripción, omitiendo pronunciarse sobre la exención tributaria; en ese sentido, asevera que en el rubro 47 de la DUI 2007 201 C 8946, se declaró una base imponible con valor "0", por tratarse de mercancía exenta de pago de tributos aduaneros y de toda sanción por Convenio Internacional entre Bolivia y Estados Unidos. Al respecto, cita: el Convenio para la Cooperación Técnica entre Bolivia y los Estados Unidos de América; las Notas Reversales de la Embajada de Estados Unidos de 3 de junio de 1954; y la Sentencia N° 185/2016 de 21 de abril de 2016 emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

2) Indica que el hecho generador se perfeccionó en la gestión 2007, por lo que corresponde aplicar los arts. 59 párrafo III y 60 párrafo III de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (en adelante CTB) sin modificaciones, para el cómputo de la prescripción en la ejecución de la sanción por omisión de pago, consiguientemente, la facultad de la AN para ejecutar la sanción después de los dos años previstos por los artículos antes citados, siendo el PIET AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2016-2015 nulo de pleno derecho. Al respecto, cita las Sentencias N° 39 de 13 de mayo de 2016, N° 47 de 16 de junio de 2016 y N° 52/2016 de 28 de junio de 2016.

3) Con cita en los arts. 15, 17 y 18 de la Ley N° 254 de 5 de julio de 2012 Código Procesal Constitucional, solicita la aplicación de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre, que versa sobre la naturaleza, el fin y la forma de cómputo de la prescripción, asimismo, sobre la aplicación de la ley en el marco de la irretroactividad como garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos y del principio de favorabilidad en el ámbito tributario.

4) Señala que la AGIT no considera el tempus comisi delicti y tempus regit actum aplicables en materia sancionadora, debiendo aplicarse las normas sustantivas vigentes en la fecha de la comisión del ilícito, pues, toda norma jurídica posterior a la fecha de comisión de un ilícito, que sea modificada con perjuicio del procesado, no puede aplicarse retroactivamente en su contra, así lo dispone el art. 123 de la CPE y el art. 150 del CTB; por ello, para las contravenciones (sin reconocerlas) que ocurrieron en el 2007, deben procesarse de acuerdo a los arts. 59 y 60 del CTB **sin modificaciones**, las cuales disponen el término de 2 años para ejecutar las sanciones impuestas, computables a partir desde que adquieren ejecutoria.

Añade que la resolución recurrida, contradice las Resoluciones de Recurso Jerárquico: AGIT-RJ 1418/2014 de 13 de octubre de 2014, AGIT-RJ 1264/2016 de 24 de octubre de 2016, AGIT-RJ 1266/2016 de 24 de octubre de 2016 y AGIT-RJ 1396/2016 de 31 de octubre de 2016, que aplicaron el cómputo de 2 años en correcta aplicación de la CPE, el CTB y el tempus comisi delicti.

Asimismo, cita partes de las Resoluciones de Recurso Jerárquico: AGIT-RJ 1698/2016 de 20 de diciembre de 2016 y AGIT-RJ 0017/2015 de 5 de enero de 2015, para



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

aseverar que se incurre en contradicciones con los fundamentos de la resolución recurrida.

Petitorio.

Solicita se declare PROBADA la demanda, revocando totalmente la resolución impugnada y nula y sin valor legal la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, por exención tributaria y prescripción.

Admisibilidad.

Mediante auto de 10 de marzo de 2017 cursante a fs. 8654, éste Tribunal admitió la presente demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2 num. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose traslado al demandando y al tercero interesado con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

III. ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA:

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante de fs. 162 a 170 vta., responde negativamente a la demanda contenciosa administrativa, como sigue:

1. Exponiendo la relación de hechos, aclara que el acto administrativo objeto de impugnación, es la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016, no así la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011 que al ser declarada ejecutoriada por el Juzgado Tercero de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario, tiene la calidad de Título de Ejecución Tributaria (en adelante TET) y **no puede ser objeto de revisión**, aspecto que fue delimitado por la AGIT en el acápite denominado cuestión previa de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017, el cual señala que no se pronunciará sobre la solicitud de exención impositiva.

A partir de ello, pone en evidencia que no existe congruencia entre los fundamentos de hecho y derecho, con el petitum u objeto de la pretensión de la demanda, cuando se pide la revocatoria de la resolución demandada y se declare la nulidad y sin valor legal la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011.

2. Citando los fundamentos de la resolución recurrida, señala que se aplicó el **principio de legalidad**, buscando impedir actuaciones abusivas y vulneradoras del orden jurídico nacional, aclarando que dicha instancia no tiene competencia para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, correspondiendo su aplicación por imperio del art. 5 de la Ley N° 027, que dispone la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado; en ese sentido, cita las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 1110/2002 de 16 de septiembre de 2002 que versa sobre la legalidad como un principio fundamental y N° 1077/01-R de 4 de octubre de 2001 que versa sobre la sumisión de los actos administrativos y jurisdiccionales concretos a las disposiciones vigentes, asimismo, cita el art. 6 del CTB

que dispone sobre el principio de legalidad, para señalar que no existe la posibilidad de acudir a normas derogadas, por lo que las leyes N° 291 y N° 317 que introdujeron modificaciones al CTB, son de cumplimiento obligatorio a partir de su publicación.

Por otra parte, con cita en las Sentencias Constitucionales N° 11/02 de 5 de febrero de 2002 y 1421/2004-R de 6 de septiembre de 2004 que versan sobre la retroactividad auténtica y no auténtica (retrospectividad), arguye que las leyes N° 291 y N° 317 se aplicaron a una situación no concluida, por tanto, correctamente aplicadas.

3. Acudiendo a su Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, cita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1702/2015 que versa sobre la aplicación de la Ley N° 291 que modifica el CTB, en ejecución tributaria de una Resolución Sancionatoria en Contrabando.

Finalmente, cita la Sentencia N° 510/2013 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, que versa sobre el deber de la parte actora de establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos la errada interpretación de la normativa en la que habría incurrido la AGIT.

Concluye que los argumentos del contribuyente no son evidentes, la Resolución impugnada se emitió en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable, careciendo la demanda de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

Petitorio.

Solicita declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017.

Réplica y Dúplica.

El contribuyente por memorial de fs. 174 a 181 y vta., presentó réplica reiterando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial cursante de fs. 184 a 186 y vta., presentó dúplica ratificando su petición de declarar improbada la demanda contenciosa administrativa y mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

Tercero interesado

Por memorial de fs. 152 a 159, se apersonó Eliana Raquel Zeballos Yugar apoderada de Armando Sossa Rivera Gerente Regional La Paz de la AN, en su condición de tercero interesado, solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del CPC-1975, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como juicio de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT. Luego de los trámites de ley conforme se desprende de los antecedentes; se pasa a resolver el fondo de la causa examinando los puntos traídos en la demanda, en los siguientes términos:

PROBLEMÁTICA PLANTEADA:

La controversia radica en: **1)** la inexistencia de adeudos tributarios determinados en un acto administrativo con calidad de TET, por estar exentos de pago y **2)** la aplicación retroactiva de los arts. 59 y 60 del CTB modificados mediante las Leyes N° 291 y N° 317, en la ejecución tributaria de sanciones impuestas por hechos generadores ocurridos en la gestión 2007.

Respecto a la inexistencia de adeudos tributarios determinados en un acto administrativo que tiene la calidad de TET, por estar exentos de pago, corresponde citar los arts. 108 y 109 del CTB, que disponen lo siguiente:

"ARTÍCULO 108.- (TÍTULOS DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA). I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

1. Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen.
2. Autos de Multa firmes.
3. Resolución firme dictada para resolver el Recurso de Alzada.
4. Resolución que se dicte para resolver el Recurso Jerárquico.
5. Sentencia Judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone.
6. Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor.
7. Liquidación efectuada por la Administración, emergente de una determinación mixta, siempre que ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente, en caso que la misma no haya sido pagada, o haya sido pagada parcialmente.
8. Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos.
9. Resolución administrativa firme que exija la restitución de lo indebidamente devuelto. (...)

ARTÍCULO 109.- (SUSPENSIÓN Y OPOSICIÓN DE LA EJECUCIÓN TRIBUTARIA).

I. La ejecución tributaria se suspenderá inmediatamente en los siguientes casos:

1. Autorización de un plan de facilidades de pago, conforme al Artículo 55 de este Código;
2. Si el sujeto pasivo o tercero responsable garantiza la deuda tributaria en la forma y condiciones que reglamentariamente se establezca.

II. Contra la ejecución fiscal, sólo serán admisibles las siguientes causales de oposición.

1. Cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por este Código.
2. Resolución firme o sentencia con autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda.
3. Dación en pago, conforme se disponga reglamentariamente.

Estas causales sólo serán válidas si se presentan antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria.", Sic.

Conforme a lo citado, claramente se enumera cuáles son los actos administrativos con la calidad de TET's, sobre los cuales la administración tributaria ejerce su facultad de ejecución tributaria, entre ellos, la resolución determinativa firme y asimismo, delimita cuáles son las causales de suspensión y oposición de la ejecución tributaria,

respectivamente; en cuyo contexto legal, el legislador cerró la posibilidad de impugnar los actos administrativos que adquieren firmeza.

Ahora bien, de los antecedentes se tiene que la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, fue impugnada por el contribuyente en la vía jurisdiccional a través de la demanda contenciosa tributaria (fs. 79 a 84 Anexo 1) y antes de la admisión, el Juzgado Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario emitió el Auto de 13 de febrero de 2012 (fs. 70 Anexo 1) rechazandola y declarando ejecutoriada la citada Resolución; el cual fue recurrido de reposición bajo alternativa de apelación (fs. 90 a 91 Anexo 1), emitiendo el referido Juzgado el Auto de 22 de febrero de 2012 (fs. 92 Anexo 1), que confirma en todas sus parte el Auto de 13 de febrero de 2012, y concediendo la apelación en efecto devolutivo, la Sala Social y Administrativa Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz emitió la Resolución A.I. N° 51/12 de 12 de junio de 2012 (fs. 103 y vta. Anexo 1), confirmando el Auto de 13 de febrero de 2012, resolución que fue declarada ejecutoriada mediante Auto de 8 de marzo de 2013 (fs. 104 Anexo 1).

Por otra parte, se tiene que mediante memorial de 10 de febrero de 2012 (fs. 71 a 77 Anexo 1), el contribuyente presentó acción de inconstitucionalidad concreta contra el art. 10 parágrafo II de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, artículo sobre el cual, el Juzgado Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario fundamentó el rechazo y declaró la ejecutoria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, siendo rechazado mediante Resolución N° 06/2012 (fs. 86 a 89 Anexo 1), la cual fue aprobado por el Auto Constitucional 0227/2012-CA de 30 de marzo de 2012 (fs. 97 a 101 Anexo 1) emitido por el Tribunal Constitucional Plurinacional.

Posteriormente, el 20 de julio de 2015 la AN emite el PIET AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2016-2015 (fs. 132 a 133 Anexo 1), comunicando que se iniciará a la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, al tercer día de su notificación.

En consecuencia, jurídicamente no corresponde pronunciarse sobre el primer agravio traído en la demanda contenciosa administrativa, pues en los hechos es evidente que la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, adquirió calidad de TET constituyéndose en un acto administrativo inimpugnable.

Cabe hacer notar que la AGIT anunció este aspecto al contribuyente en el parágrafo IV.4.1. página 19 de la resolución impugnada, al señalar: "**Cuestión Previa. i. En principio, cabe dejar claramente establecido que con relación a los argumentos expuestos por la Agencia Adventista Para el Desarrollo y Recursos Asistenciales ADRA – Bolivia en su Recurso Jerárquico y alegatos, referidos a la solicitud de nulidad de obrados y sobre la Exención de Impuestos; en el presente caso el acto impugnado es la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 050/2016, de 12 de agosto de 2016, dictada como consecuencia de la impugnación efectuada por los Sujetos Pasivos contra el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2016-2015, y no contra la Vista de Cargo, Resolución Determinativa o alguna**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Resolución que rechace la Exención de Impuestos; por tanto, esta Instancia Jerárquica sólo se circunscribirá a la revisión y análisis del citado Acto Administrativo Definitivo impugnado; y sobre las cuestiones de fondo planteadas por ambos recurrentes, referidos a la prescripción", Sic.

Con relación al segundo agravio traído en la demanda, referido a la aplicación retroactiva de los arts. 59 y 60 del CTB modificados a través de las Leyes N° 291 y N° 317, en la ejecución tributaria de sanciones, se tiene a bien citar el art. 123 de la CPE, que establece: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.", Sic.

Interpretando el artículo antes citado, el Tribunal Constitucional Plurinacional emitió la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre de 2016, estableciendo la siguiente línea jurisprudencial: "El fundamento jurídico del principio de irretroactividad, es la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico, porque sin el mencionado principio se presentan confusiones sobre la oportunidad de regulación, de suerte que en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada, que resultaba exorbitante al sentido de la justicia, por falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídica, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

Es por ello, que el principio de irretroactividad no se contrapone con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales, sin que esto implique el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos" (las negrillas son nuestras).

La misma Sentencia Constitucional Plurinacional concluyó que "...de una interpretación sistemática, teleológica y literal la norma contenida en el art. 123 de la CPE, no debe ser entendida en sentido **que sea posible sancionar retroactivamente conductas que no estuvieron previamente establecidas en una ley**, pues el art. 123 de la CPE, se encuentra en el Título IV, Capítulo Primero relativo a las garantías jurisdiccionales, por lo que **debe entenderse como una garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos**, pues no resultaría lógica la interpretación del establecimiento de garantías a favor del propio poder público.", Sic.

Por su parte, el art. 150 del CTB prohíbe aplicar retroactivamente la norma tributaria, guardando concordancia con el principio de irretroactividad instituido en el art. 123 de la CPE; empero, dispone la siguiente salvedad: "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.", (resaltado añadido), instituyendo el legislador, el principio de favorabilidad, que si bien rige en materia penal, también es aplicable al ámbito punitivo administrativo.

Conviene recordar que la aplicación del principio de favorabilidad opera como una excepción al principio de la irretroactividad, toda vez que no se limita sólo a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye el quantum de su pena, sino también, cuando la nueva ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado. Asimismo, debe recordarse que el principio nace de la idea de que la ley penal expresa la política de defensa social que adopta el Estado en un determinado momento histórico, en su lucha contra conductas delincuenciales, y que toda modificación de las normas penales expresa un cambio en la valoración ético-social de la conducta delictiva, en el cómo y la forma en que ha de ejecutarse la acción represora del Estado frente a la realización del hecho delictivo y en las reglas de ejecución de la consecuencia jurídica del delito, esto es, la sanción penal, que para el caso sería la sanción administrativa emitida por la AN.

Evidentemente, la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, siendo uno de sus componentes el de la "certeza", por el cual, las reglas que rigen la conducta del hombre en sociedad, no sean alteradas para atrás, excepto cuando la nueva ley sea más beneficiosa para el procesado.

Con base en el marco constitucional, jurisprudencial y legal expuesto, se pasa a verificar la correcta aplicación de la normativa que prevé el plazo de prescripción para ejecutar las sanciones, teniéndose presente que la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011 estableció adeudos tributarios emergentes de la DUI 2007 201 C 8946 de 10 de julio de 2007, es decir, de hechos generadores perfeccionados en la gestión 2007. Asimismo, a fin de determinar la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción para ejecutar la sanción impuesta, corresponde señalar que el Juzgado Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario rechazó la demanda contenciosa tributaria y declaró la ejecutoria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, mediante Auto de 13 de febrero de 2012, de este hecho se establece en términos procesales, que la AN **no** contestó la misma y/o remitió los antecedentes de la determinación tributaria a la autoridad jurisdiccional, es más, no existe constancia material de ello; por otro lado, cursa a fs. 85 y vta. del Anexo 1, el memorial presentado por la AN que en oportunidad de responder la acción de inconstitucionalidad concreta, revela conocimiento de la ejecutoria, al señalar: "*Teniendo presente que de acuerdo a los antecedentes del proceso, cursa la providencia de fecha 13 de febrero de 2012, emitida por su autoridad mediante la cual rechaza la demanda interpuesta y se declara la ejecutoria de la Resolución Determinativa...*", Sic., razones por las cuales, se concluye que la AN se encontraba facultada conforme al art. 108 párrafo I num. 1 del CTB para ejecutar la sanción determinada, en dos años **desde el 14 de febrero de 2012** (fecha en la que adquirió calidad de TET), **hasta el 14 de febrero de 2014**.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

inclusive, de acuerdo a lo previsto en los parágrafos III de los arts. 59 y 60 del CTB, sin modificaciones.

En ese contexto, cabe reiterar que para la resolución de la controversia se debe aplicar los arts. 59 y 60 del CTB, vigentes tanto en la perfección del hecho generador con la tramitación de la DUI 2007 201 C 8946 de 10 de julio de 2007, como para la ejecución de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011 firme el 14 de febrero de 2012, es decir, sin las modificaciones introducidas por las Leyes N° 291 y N° 371, primero, porque en estricta observancia del principio de irretroactividad como garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos, se prohíbe aplicar una norma a hechos ocurridos antes de su vigencia y segundo, porque el principio de favorabilidad como excepción a la regla, no se configura en el presente caso, toda vez que el plazo de prescripción de la facultad de ejecución de sanciones dispuesto por las modificaciones, es mayor al previsto con anterioridad y de ninguna forma es más favorable al contribuyente, tal como se fundamentó precedentemente.

Entonces, considerando que de conformidad a los arts. 59 parágrafo III y 60 parágrafo III del CTB, sin modificaciones, el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años, computables desde que el acto administrativo que las impone adquiere calidad de TET, es irrefutable que cuando el contribuyente solicitó la prescripción de la sanción por omisión de pago, a través del memorial de fs. 142 a 144 y vta. Anexo 1, recibido en fecha **18 de agosto de 2015**, la facultad de la AN para ejecutar dicha sanción, se encontraba prescrita.

Respecto a la aplicación del principio de legalidad argüido por la AGIT como basamento para aplicar las modificaciones de los arts. 59 y 60 del CTB al caso concreto; se tiene a bien orientar la postura de la AGIT, en sentido de que, el cumplimiento del principio de legalidad no significa desconocer o apartarse del principio de irretroactividad instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB, al contrario, en una adecuada aplicación de dicho principio, se debe observar lo ampliamente expuesto *ut supra*, a fin de cumplir con la naturaleza jurídica del principio de irretroactividad como garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos, aclarando que en el presente caso no se cuestiona la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por las Leyes N° 291 y N° 371.

En cuanto a la retroactividad no autentica argüida por la AGIT como refuerzo al principio de legalidad, cumple hacer notar que el Tribunal Constitucional en las Sentencias Constitucionales N° 11/02 de 5 de febrero de 2002 y N° 1421/2004-R de 6 de septiembre de 2004, desarrolla dicha línea jurisprudencia, en la resolución de un recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad dentro un proceso de saneamiento de propiedad agraria para regularizar y perfeccionar dicho derecho; y en la resolución de un recurso de amparo constitucional dentro de un proceso de elección de directores en una cooperativa, por lo que al no existir identidad fáctica con el caso de la especie, no son aplicables, *máxime*, si se considera que la materia tributaria se

rige por normativa especial con disposiciones específicas sobre la irretroactividad de las leyes tributarias.

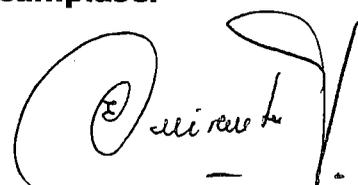
En la resolución impugnada, la autoridad demandada, efectuó una aplicación incorrecta de la norma a tiempo de emitir su determinación de confirmar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1006/2016, en la parte que declaró prescrita la facultad de cobro de las sanciones por omisión de pago y contravención aduanera determinada por la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016. Por su parte, el contribuyente no ha desvirtuado la ejecutoria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, declarada por autoridad jurisdiccional competente.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa y Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **PROBADA en parte** la demanda contenciosa administrativa de fs. 64 a 83, interpuesta por la Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales – ADRA BOLIVIA; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0182/2017 de 14 de febrero de 2017, en la parte que confirma la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA No. 050/2016 y se declara prescrita la facultad de ejecución tributaria de la sanción por omisión de pago y contravención determinada en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI No. 112/2011, manteniéndose firme y subsistente en lo demás.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.-


Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

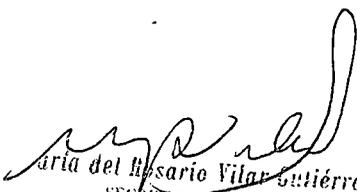
Ante mí:

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 1

Fecha: 23 de enero de 2019

Libro Tomas de Razón N° 1


María del Rosario Vilas Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Aracely Daniela Escobedo Nogués
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA