



Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Fs. 395-

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 10

Sucre, 16 de octubre de 2015

Expediente : 79/2015-CA
Demandante : Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo interpuesto por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales en adelante SIN, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0089/2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en Adelante denominada (AGIT), que confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0788/2014 de 4 de noviembre de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fojas 45 a 51, respuesta a demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, de fs. 318 a 321; planteamiento de réplica del SIN de fs. 344 a 352, presentación de dúplica de la AGIT de fs. 390 a 391, los antecedentes del proceso y todo lo que en materia fue pertinente analizar y:

CONSIDERANDO I:

I. Antecedentes del Proceso

II.1 Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa

Que, teniéndose reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia mediante su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, por mandato del art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, conforme lo preceptuado por el art. 354 del Código de Procedimiento Civil (CPC), cumpliendo con el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por el Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; toda vez que, el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico; correspondiendo únicamente analizar si fueron interpretadas y aplicadas correctamente las disposiciones legales en sede administrativa en el marco de los argumentos expuestos por el demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico.

Que, mediante memorial de demanda contenciosa administrativa presentada por el SIN en 9 de abril de 2015; señala que en fecha 18 de abril de 2008, se concedió

Estado Plu
Or
a
I
S
V
C
I
C
S
a

facilidades de pago mediante Resolución Administrativa N° 05-056-008 a 35 cuotas mensuales y consecutivas de 4.471 UFV's, las que fueron incumplidas dictándose como consecuencia el proveído de Inicio de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N° 320/2009 de 16 de septiembre de 2009, notificado el 5 de octubre de 2009.

Que en fecha 25 de mayo de 2009, se emite el informe con CITE SIN/GDO/DGRE/PL/INF/199/2009, donde se señala que el contribuyente Niltón Camilo Atora Villca ha incumplido con el pago correcto de la cuota número 12 que deberá ser cancelada por un monto de Bs.- 8.191 y que tan solo fue cancelada por un monto de Bs.- 7.960. Señala que estando Ejecutoriada la Resolución Administrativa N°05-056-008 y conforme establece el art 108 de la Ley N° 2492, Código Tributario, se anuncia al contribuyente Niltón Camilo Atora Villca, que se dará inicio a la Ejecución Tributaria del mencionado título dentro del tercer día de su legal notificación con el proveído. Continúa mencionando que, en fecha 16 de septiembre de 2009, se emite el proveído de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/ P.E.T.N°320/2009, en el que se anuncia al contribuyente Niltón Camilo Atora Villca, con NIT 2797121018, que se dará inicio a la ejecución tributaria de mencionado título, al tercer día de su legal notificación, con el proveído, a partir del cual se realizarán las medidas coactivas correspondientes, conforme establece el art. 110 de la Ley N° 2492, misma que en fecha 5 de octubre de 2009 fue notificada mediante cédula de acuerdo al art. 85 de la Ley N° 2492.

Señala que dentro del proceso de Ejecución Tributaria, en fecha 13 de octubre, 20 de diciembre, 4 de junio de 2010 y 22 de julio de 2003, se inició con el cobro coactivo, se solicitó información a las diferentes instituciones para que se les informe si el contribuyente poseía bien inmueble, retenciones bancarias, hipotecas legales, obteniendo respuesta de las distintas instituciones, como retenciones bancarias y la hipoteca legal de un bien inmueble registrado bajo la matrícula N° 4011010001879, a favor de la Gerencia Distrital de Oruro.

Que en fecha 2 de junio de 2014, presenta el contribuyente nota solicitando prescripción de la facultad de ejecución., señalando que en fecha 24 de junio de 2014 se emite Auto N° 24.1169-14, donde en la parte rechaza la solicitud de prescripción presentada por el contribuyente Niltón Camilo Atora Villca, contra el proveído de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N°320/2009 de fecha 16 de septiembre de 2009.

Por lo que la AGIT declara prescrita la facultad de ejecución tributaria de la administración por el IVA, IT periodo diciembre de 2005 e IUE gestión 2005, incluido en el proveído de inicio de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N°320/2009 de fecha 16 de septiembre de 2009, confirmando la resolución de Alzada y revoca totalmente el Auto N° 25-01169-14 de fecha 24 de junio de 2014, declarando prescrita la facultad de la administración, señala que la AGIT ha tomado presunciones muy a la ligera sobre el cómputo de los actos emitidos por la administración sin realizar una revisión del cuaderno administrativo, sin tomar en cuenta que el proceso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

administrativo se encontraba interrumpida con la notificación de la Resolución Determinativa, no se consideró que se realizaron solicitudes de información, a la Superintendencia de Bancos y Entidades Financiera, Superintendencia de Pensiones valores y Seguros, Dirección Departamental de Migración, Coteor, Alcaldía de Oruro, organismo Operativo de Transito, Derechos Reales, respuesta del Banco de Crédito BCP, asimismo el contribuyente realiza el pago de la suma de bs.- 6.000 como pago a cuenta en el Form. 100 N° 02117169, en 4 de enero de 2010, en fecha 4 de enero se solicita emisión de cheque de Gerencia por \$us. 988,84 y describe varios actos administrativos realizados por la administración, recalcando que el proveído de inicio de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N°320/2009 de fecha 16 de septiembre de 2009, fue notificado el 5 de octubre de 2009, conforme dispone el art. 85 de la Ley N° 2492, haciendo referencia los pagos realizados a cuenta de la deuda tributaria en fechas 1 de junio de 2005, 31 de julio de 2005, 1 de agosto de 2005, 1 de octubre de 2005, 30 de octubre de 2005 y finalmente en fecha 4 de enero de 2010, señala que el art. 65 de la Ley N° 2492 establece la presunción de legitimidad de los actos administrativos y serán ejecutivos y solamente se suspenden en su ejecución conforme prevé la Ley 2492 al ser impugnados por los sujetos pasivos con los recursos previstos por ley, hasta que se resuelvan si fueron cometidos en observancia y aplicación de la normativa tributaria vigente en resguardo del principio de legalidad, haciendo transcripción del art. 59, 60, 61 y 62 de la Ley N° 2492, hace referencia un vacío de la Ley N°2492 que no hace mención a las causales de interrupción de la prescripción en fase de ejecución tributaria por lo cual es procedente aplicar el Código Civil, respecto a los efectos de la constitución en mora del deudor y que la analogía sería admitida para llenar vacíos legales, por lo cual corresponde remitirse al Código Civil, en sus arts. 340 y 1503, que establecen que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor.

De acuerdo a la doctrina respecto a la prescripción enumera tres cuestiones fundamentales; la existencia de un derecho que se pueda ejercitar, la falta de ejercicio por parte del titular y el transcurso del tiempo determinado en la ley, en tal sentido es requisito de la prescripción la inactividad del acreedor durante el plazo que la ley marque, por lo que el repetido accionar interrumpe la prescripción y una vez cesada aquella comienza a correr de nuevo el plazo de prescripción. Asimismo, señala que, el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago no ha sido analizado por la ARIT LP, como tampoco por la AGIT, pues no tomaron en cuenta actuaciones del sujeto pasivo que se encuentran adjuntas a los antecedentes administrativos, por lo que señala, se evidencia contundentemente que existen causales de interrupción de la prescripción que no fueron considerados en el recurso de Alzada ni en el recurso Jerárquico.

Continua refiriendo que un argumento fundamental en el presente caso es lo establecido en la Ley N° 291 en la modificación del art. 59 a la Ley N° 2492, en el párrafo IV establece la facultada de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, en el presente caso se trataban de procesos que se encontraban con

interrupción motivo por el cual la facultad de la administración tributaria es imprescriptible, aspecto que piden sea tomado en cuenta; señala que del análisis realizado, se establece que está absolutamente demostrado que no hubo inactividad de la administración en el término de 4 años continuos, debido a que realizó actos tendientes a recuperar la deuda tributaria pendiente de pago, por lo cual corresponde confirmar el auto 25.01169-14 de fecha 24 de junio de 2014, por la Gerencia Distrital de Oruro del SIN.

Señala que la pretensión de la AGIT vulnera el derecho constitucional que tiene la AT del cobro de las deudas hacia el contribuyente de los actos administrativos ejecutoriados, asimismo señal, vulnera el debido proceso en su seguridad jurídica.

Petitorio

Concluye solicitando declarar probada la demanda y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0089/2015 de 19 de enero de 2015, por tanto confirmar el auto N° 25-01169-14 de fecha 24 de junio de 2014.

Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que, corrido el traslado la AGIT mediante memorial presentado en fecha 1 de julio de 2015, responde negativamente a la demanda contenciosa administrativa presentada por el SIN; que antes de ingresar al fondo de la demanda planteada por la administración, hacen notar que el petitorio de la demanda textualmente señala: "*se emita sentencia declarando probada la presente demanda y revocar totalmente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0089/2015 de 19 de enero de 2015 y por ende la resolución de alzada por tanto confirmar el auto N° 25-01169-14 de fecha 24 de junio de 2014 emitido por la Administración Tributaria*", como se podrá verificar se tiene que la administración Tributaria solicita una revocatoria total de la Resolución Jerárquica y la Resolución de Alzada, empero dicho petitorio es incongruente con los antecedentes del proceso de impugnación administrativo, toda vez que como se tiene del memorial de Recurso Jerárquico de la Administración Tributaria el mismo solicitó e indicó que el recurso de alzada no cumple con lo dispuesto en el art. 198, parágrafo I incisos d) y e) del Código Tributario Boliviano, el cual establece los requisitos que debe contener el Recurso de Alzada para que sea admitido, aspecto u argumento que fue respondido por la AGIT en la resolución jerárquica, que pone en evidencia que el petitorio de la demanda es incongruente con los argumentos y fundamentos del demandante.

Señala que sobre el fondo de la demanda que los fundamentos de la demanda y su petitorio son verdades a medias que no tienen respaldo legal ni fáctico, como pretende tergiversar el demandante, más aún cuando la Resolución Jerárquica, indica, realizó una correcta interpretación de la norma y los antecedentes, evidenciando que la Resolución Administrativa N°020/2008 de Facilidades de Plan de Pagos, acepta el pago del sujeto pasivo en 35 cuotas mensuales, sin embargo mediante informe CITE SIN/GDO/DGRE/PL/INF/199/2009 de 25 de mayo de 2009, la administración tributaria señaló que el contribuyente incumplió con el pago correcto de la cuota doce, lo que motivo se recomiende seguir con el procedimiento establecido en el caso 3 del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

art. 18 de la RND 10-0004-09; bajo ese contexto la administración tributaria el 16 de septiembre de 2009, emitió el proveído de Ejecución Tributaria N° 320/2009, en ese sentido al haberse constituido la resolución que aprobó el plan de pagos en un acto administrativo firme, líquido y exigible, tenía expedita la vía para conminar al pago de la deuda, aclarando que de acuerdo al art. 59, párrafo I del Código Tributario, el término para ejercer su facultada de ejecución tributaria es de 4 años, en ese sentido se tiene que el cómputo de la prescripción de la facultada de ejecución del IVA, IT e IUE, se inició a momento en el que dicho compromiso se incumplió, es decir en abril 2009, conforme se tiene del Proyecto de Plan de Pagos, de conformidad al art. 60 párrafo III de la Ley 2492, concluyendo esa facultad del sujeto activo en abril de 2013, periodo en el que la administración tributaria no hizo efectivo el cobro del adeudo tributario, encontrándose como consecuencia a la fecha extinguidas por prescripción la facultad de la administración tributaria de ejecutar el adeudo tributario establecido en el citado plan de pagos, por consiguiente señala, queda demostrado que opero la prescripción del adeudo tributario del citado Plan de Pagos, no correspondiendo lo señalado por el demandante.

Respecto al supuesto vacío legal, y no correspondería la aplicación supletoria de ninguna otra normativa (código Civil), puesto que el cómputo y causales de interrupción y suspensión de la prescripción deben realizarse dentro el marco de lo dispuesto en los art. 61 y 62 de la citada ley, causales que la administración tributaria no demostró se hayan configurado motivo por el que no corresponde los argumentos del demandante; argumento que se acentúa considerando que la citada norma es expresa en cuanto a la supletoriedad de normas, facultando a las Administraciones tributarias la aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo siempre y cuando exista falta de disposición expresa en la Ley 2492; en consecuencia, corresponde desestimar por completo la supletoriedad aplicada por la Administración Tributaria.

En relación a la imprescriptibilidad de la facultad de la administración tributaria para ejecutar deudas determinadas y ejecutoriadas, señala que conforme a la Disposición Transitoria Quinta de la mencionada Ley y la Ley N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultada de ejecutar la deuda tributaria determinada, empero considerando que en el caso presente se trata de deudas cuya ejecutoriedad se produjo con anterioridad a la vigencia de dichas modificaciones, por cual señala, no corresponde la aplicación de esa norma.

Concluye efectuando un comentario sobre la referencia del SIN respecto a una supuesta pretensión de la AGIT que vulneraría el derecho del cobro de deudas de la AT, y haciendo referencia a jurisprudencia vinculada al caso, pidiendo declarar improbadamente la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0089/20015 de 19 de enero de 2015, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Réplica del demandante

Corrido en traslado la respuesta negativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la entidad demandante plantea réplica mediante memorial presentado en 31 de julio de 2015 de fs. 356 a 360 vta., señalando en relación a la supuesta incongruencia del petitorio del SIN referida en la respuesta de la AGIT, señalan que no les parece incoherente solicitar la revocatoria total de la Resolución Jerárquica, toda vez que la AT habría solicitado e indicado que el recurso de Alzada no cumple con lo dispuesto en el art. 198, parágrafo I, incisos d) y e) del Código Tributario Boliviano, señalando que este es un aspecto de forma y el aspecto de fondo de la resolución es la prescripción de la deuda tributaria establecida en el PET 320/09, y que en ambas resoluciones de alzada y jerárquico declararon al PET referido como prescrito, y al pedir que ambas sean revocadas no les parece un argumento incoherente.

Señala que les parece ilógico que la AGIT ahora en su memorial de respuesta a la demanda señale que el inicio del cómputo de la prescripción en fecha abril de 2009, cuando en su recurso jerárquico señalan como fecha de inicio del cómputo el 6 de octubre de 2009, señalan que es evidente que de esta manera la AGIT estaría emitiendo otro argumento al referido en la resolución de recurso jerárquico, continúan haciendo referencia los argumentos vertidos en demanda haciendo hincapié en las actuaciones del sujeto pasivo que se encuentran adjuntas en el cuaderno administrativo, por los que se evidencia que existen causales de interrupción de la prescripción, que no fueron considerados a tiempo de la emisión de la resolución impugnada, omitiendo de esta forma aplicar lo dispuesto por el art. 61 de la Ley N° 2492, siendo evidente de esta manera que no operó la prescripción de la deuda tributaria.

Concluyen solicitando se declare probada la demanda principal y revocada totalmente la Resolución Impugnada de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0089/2015 de fecha 19 de enero de 2015.

Dúplica del Demandado.

Corrida en traslado la réplica, mediante memorial presentado en 21 de agosto de 2015 de fs. 363 a 364 vta., la AGIT plantea dúplica, señalando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en error en el cómputo del término de la prescripción y que se evidencia que el 5 de octubre de 2009 la administración notificó con el proveído de inicio de Ejecución Tributaria, por tanto según lo dispuesto por el art. 60 parágrafo II de la Ley N° 2492, el término de la prescripción se inició el 6 de octubre de 2009 y concluyó el 6 de octubre de 2013, motivo por el cual la facultad de la administración para ejecutar la deuda tributaria se encuentra prescrita.

Concluye reiterando los argumentos vertidos en su respuesta y solicita declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oro del SIN.

CONSIDERANDO II:

FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Que, así expuestos los argumentos de la entidad demandante Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales y la respuesta de la entidad demandada Autoridad General de Impugnación Tributaria, siendo los puntos de controversia; la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

aplicación de la modificación del art. 59 párrafo IV de la Ley N° 2492 conforme a la Ley N° 291 que establece que la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible; la aplicación analógica y supletoria del Código Civil, para el cómputo de la prescripción; y la prescripción de la facultad de ejecución tributaria; correspondiendo señalar:

Que, con relación al argumento de que conforme a la Ley N° 291, en la modificación del art. 59 párrafo IV de la Ley N° 2492 que establece que la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, corresponde señalar que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, inició las acciones de ejecución tributaria con la notificación al sujeto pasivo en fecha 5 de octubre de 2009, con el Proveído de Ejecución Tributaria SIN/GDO/DJCC/UCC/PET N° 320/2009 de 16 de septiembre 2009, acto expreso que anuncia al contribuyente el inicio a la ejecución tributaria conforme a los artículos 108 y 110 de la Ley N° 2492 y 4 del DS N° 27874, vale decir se evidencia la existencia de una comunicación expresa de ese acto al sujeto pasivo, amparada en la normativa sobre la cual registró sus acciones de cobro y ejecución, sin que este hecho pueda ser modificado a no ser por la existencia de norma legal que beneficie al administrado, hecho no determinado.

Que, la Constitución Política del Estado al establecer el principio de legalidad, en su art. 116 numeral II, señala que cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible; en este orden legal, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley N° 2492, expresamente dispone que los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este Código; asimismo, la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310, establece que a los efectos de aplicar el 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 correspondientes a procedimientos de: a) Fiscalización y determinación de la obligación tributaria; b) Procedimiento sancionatorio; c) Control y cobro de autodeterminación; d) Impugnación y; e) Cobranza coactiva; que estuvieran en trámite a la fecha de publicación de la Ley N° 2492, deberán ser resueltos conforme a las normas y procedimientos vigentes a partir de esa fecha; lo que implica, que al haber iniciado el procedimiento de ejecución tributaria enmarcados en la Ley N° 2492, es esa la norma con la que se debe concluir dicho procedimiento, debiendo considerar además que la autodeterminación de la deuda tributaria perseguida en el presente caso, ocurrieron en la gestión 2005, en plena vigencia de la Ley N° 2492.

Que, por otra parte resulta preciso establecer que la Ley procesal aplicable en el tiempo es la que se encuentra vigente al momento de emitirse el acto, conforme lo señala el principio *tempus regis actum*, en este caso la fecha en la que se originó el

Título de Ejecución, fue en abril de 2009, además que el acto con el que la Administración Tributaria dio inicio a la ejecución tributaria se emitió el 16 de septiembre de 2009 (fecha de emisión PIET) la cual se notificó el 5 de octubre de 2009, en consecuencia, en aplicación del art. 16-II de la Constitución Política del Estado, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley N° 2492 y la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310, así como el principio citado precedentemente, corresponde utilizar para el cómputo de prescripción los parámetros legales del art. 59, parágrafo I, numeral 4, arts. 60, 61 y 62 de la Ley N° 2492 de 3 de agosto de 2003 y no la aplicación de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

Que, sobre la aplicación analógica del Código Civil pretendida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, para la resolución del caso, se debe en principio señalar que el art. 8.I y .III de la Ley N° 2492, establecen los métodos de interpretación de las normas tributarias y la aplicación de la analogía, señalando en su última parte que no se aplicará para modificar las normas existentes, razón por la cual al aplicar el sujeto activo normas del Código Civil en cuanto a la constitución en mora y las formas de cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción en la resolución impugnada; introduciendo de esta manera conceptos ajenos al Derecho Tributario, modificando las reglas de prescripción establecidas en el código especial; normas inaplicables que rigen la espera del Derecho Privado y la relación ente privados y no la relación entre el fisco y el contribuyente, en tal sentido, la Resolución impugnada al rechazar la prescripción opuesta fundándose en las normas del Código Civil en lugar de aplicar y dar cumplimiento a las normas de prescripción establecidas en la Ley especial, ha incurrido en una ilegalidad. Asimismo, corresponde precisar que el parágrafo II del artículo 5 de la Ley N° 2492 señala que: Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y su defecto los de otras ramas jurídicas que corresponda a la naturaleza y fines del caso particular.

El art. 8 de la misma norma legal señala que: I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro. b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios. III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Que, la normativa descrita *ut supra* en el entendimiento de este Tribunal debe ser entendida como una excepción normativa que solamente opera ante la existencia de una figura jurídica del ordenamiento legal tributario no regulada en forma expresa clara y precisa, para lo cual se haría necesario acudir en forma excepcional a otro cuerpo de Leyes para regular sus particularidades; asimismo, se aplicaría excepcionalmente para integrar una omisión en la Ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales del derecho; por ello, hacer referencia a Leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una Ley acudirá excepcionalmente para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

Que, en el contexto descrito la doctrina señala que el mecanismo excepcional de supletoriedad el cumplimiento de condiciones necesarias para su configuración como ser que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria; y finalmente, que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida; la falta de una de estas condiciones, hace que no pueda operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Que, en el caso de Autos, directamente relacionado al instituto jurídico de la prescripción, se encuentra ampliamente desarrollado en los arts. 59, 60, 61 y 62 del Código Tributario Boliviano Ley N° 2492, regulándose su cómputo, interrupción y suspensión; y más aún conforme se describió *ut supra*, se advierte la existencia de normas legales emitidas por la Asamblea Legislativa Plurinacional como la Ley N° 291 y 317 que precisamente modificaron los arts. 59 y 60 del Código Tributario (Ley 2492), referente al cómputo de la prescripción, lo que muestra de manera clara y precisa que la materia impositiva sea de especial y previa aplicación, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; lo contrario sería socavar las bases esenciales del sistema legal tributario, que se rige bajo un principio de especialidad.

Que, de revisión de actuados administrativos se evidencia que la administración tributaria ha aplicado normas del Código Civil dentro de un proceso administrativo apartándose de la legalidad que debe ceñir sus actos en directa contraposición a lo establecido por el art. 480 de la CPE que exige que los órganos del estado como la administración cifan sus actos en el marco de la Ley, toda vez que la Ley N° 2492 cuenta con la normativa expresa sobre la prescripción, computo, interrupción y

suspensión, previstas en los arts. 59, 60, 61 y 62; en consecuencia, corresponde a este tribunal desestimar la errónea aplicación supletoria del Código Civil pretendida por la administración.

Que, sobre la prescripción de la facultad de ejecución tributaria del IVA, IT e IUE de la gestión 2005, incluidas en el Plan de Pagos suscrito el 18 de abril de 2008, de revisión de antecedentes administrativos se advierte que la Resolución Administrativa de facilidad de Plan de Pagos N° 020/2008 de 18 de abril, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, resolvió aceptar las facilidades de Pago solicitadas por Niltón Camilo Atora Villca, para que cancele la deuda auto-determinada en 35 cuotas mensuales y consecutivas; sin embargo, mediante Informe CITE: SIN/GDO/DGRE/PL/INF/199/2009 de 25 de mayo, la administración tributaria restablece que el contribuyente incumplió con el pago correcto de la cuota doce, recomendando seguir con el procedimiento establecido en el caso 3 del art. 18 de la RND 10-0004-09; bajo ese contexto la administración tributaria el 16 de septiembre, emitió el Proveído de Ejecución Tributaria N° 320/2009, anunciando al sujeto pasivo que se dará inicio a la Ejecución del Plan de Facilidades de Pago al tercer día de su notificación; en el marco señalado y de los antecedentes administrativos, se tiene que una vez que se incumplió el plan de pagos, la administración tributaria estaba en la posibilidad, de establecer la pérdida de los beneficios del plan de pagos y la exigibilidad de toda la obligación conforme a la Disposición Transitoria Tercera en su inciso b), penúltimo párrafo de la Ley N° 2492, lo que significa que la administración tributaria, conforme a la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310, contaba con la posibilidad legal para hacer efectivo su facultad de cobro de la gestión 2005, en el entendido que al haberse constituido la resolución que aprobó el Plan de Pagos en un acto administrativo firme, líquido y exigible, la administración estaba facultada y tenía vía libre para conminar al contribuyente para que efectivice el pago de la deuda tributaria; todo ello en el marco del art. 59, párrafo I, del Código Tributario, que establece expresamente el término para ejercer la facultad de ejecución tributaria de la administración en 4 años; existencia de término legal previsto en la Ley N° 2492.

Que, el art. 59 de la Ley N° 2492, establece que I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

Que, a su vez el art. 60 de la citada Ley, dispone que: I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo. II. En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. III.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Que, en relación a la interrupción de la prescripción el art. 61 de la referida Ley N° 2492, establece que la prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Que, respecto a la suspensión el art. 62 de la Ley N° 2492, señala que 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.

Que, el art. 108 de la Ley N° 2492 respecto a los Títulos de Ejecución Tributaria, dispone que: 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 indebida.

Que, por su parte la Disposición Transitoria Tercera en su inciso b), penúltimo párrafo de la Ley N° 2492, establece que el incumplimiento de cualquiera de las cuotas del plan de pagos otorgado por la Administración Tributaria, dará lugar a la pérdida de los beneficios del presente programa correspondiendo la exigibilidad de toda la obligación.

Que, asimismo, el artículo 16 del DS 27149, dispone que el incumplimiento de cualesquiera de las cuotas del Plan de Pagos dará lugar a la extinción automática de la condonación, haciendo líquida, exigible y de plazo vencido la totalidad de la deuda tributaria que incluye multas e intereses y deberá ser liquidada en los términos señalados en el art. 47 de la Ley N° 2492. A efecto del cobro, la Resolución

Administrativa que autorizó el Plan de Pagos se constituye en título de ejecución tributaria, conforme al Numeral 8 del Parágrafo I del art. 108 de la citada Ley. Los pagos realizados antes del incumplimiento, serán considerados como pago a cuenta de la deuda tributaria en los términos señalados en el art. 47 de la Ley N° 2492.

Que, en el contexto normativo descrito corresponde señalar que la prescripción está instituida como un modo legal mediante la cual, como en el caso sub lite, el acreedor pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, en nuestra legislación tributaria nacional, en la parte pertinente; se constituye un medio legal por el cual el sujeto activo pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo; es necesario hacer hincapié en este caso que la prescripción extintiva constituye una categoría general del derecho, cuya finalidad es poner fin a un derecho, debido a la inactividad de quien pudiendo ejercer ese derecho o facultad no lo hace. En materia tributaria, y en el caso del acreedor, la prescripción extintiva se presenta cuando la administración tributaria permanece inactiva durante un determinado lapso de tiempo, a cuyo plazo y/o vencimiento se extingue su facultad, en el caso presente de ejercitar su facultad de ejecución tributaria; bajo ese parámetro, lo que se extingue es el derecho material del tributo.

Que, en ese marco, se tiene que el cómputo de la prescripción de la facultad de ejecución del IVA, IT e IUE de la gestión 2005, incluidas en el Plan de Pagos suscrito el 18 de abril de 2008, se inició a momento en el que dicho compromiso se incumplió, es decir, en abril de 2009, conforme se tiene del Proyecto de Plan de Pagos, lo que implica que esta facultad del sujeto activo habría concluido en abril de 2013, de conformidad al art. 60 parágrafo III de la Ley N° 2492; período en el que la administración tributaria no hizo efectivo el cobro del adeudo tributario, encontrándose como consecuencia a la fecha extinguidas por prescripción la facultad de la Administración Tributaria de ejecutar el adeudo tributario establecido en el citado Plan de Pagos.

Que, sin embargo de todo lo expuesto y argumentado, la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales solicita la aplicación de la interrupción de la prescripción conforme el art. 61 de la citada ley, es decir por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago; conforme los incs. a) y b) del art. 61 de la Ley N° 2492; a tal fin de revisión de antecedentes, se colige que la Resolución Determinativa no puede interrumpir el periodo de prescripción porque precisamente interrumpe el periodo de prescripción de la obligación tributaria, lo cual muestra que este requisito es de imposible cumplimiento por ser un acto anterior a la ejecución; por otra parte y en relación a segunda parte del inc. b) del art 61, la suspensión de la prescripción de la obligación por la solicitud de facilidades de pago, esa instancia fue agotada precisamente el momento en que el contribuyente solicitó un plan de pagos aceptado por el SIN, por lo cual esa parte de la interrupción de la obligación tributaria tampoco es aplicable al caso; finalmente con referencia a los pagos a cuenta efectuados por el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sujeto pasivo como reconocimiento tácito de la obligación, se advierte que el contribuyente efectuó pagos a cuenta en fechas: 1 de junio de 2005; 31 de julio de 2005; 1 de agosto de 2005; 1 de octubre de 2005; 30 de octubre de 2005 y finalmente en fecha 4 de enero de 2010, efectúa un pago de Bs. 6.000, evidenciándose que con todos y cada uno de los pagos la obligación tributaria habría quedado interrumpida, empero sería este último pago; y siempre bajo el razonamiento del SIN, que este último pago de fecha 4 de enero de 2010, sería aquel que habría interrumpido por última vez el computo de la prescripción, momento a partir del cual se daría inicio a un nuevo cómputo de la prescripción, la cual concluiría en fecha 4 de enero de 2014, fecha que contrastada a la fecha de la solicitud de prescripción de la facultad de ejecución tributaria presentada por el contribuyente que data de fecha 2 de junio de 2014, mostraría que aun aplicando ese computo de interrupción, la facultad de ejecución de la administración queda también prescrita, debiendo finalmente observarse que el SIN tomo la convicción de la inaplicabilidad de los inc. a y b) del art. 61 de la Ley N° 2492 para el presente caso y fue por esa circunstancia que precisamente pretendió la aplicación irregular por analogía del art. 1492 del Código Civil.

Que, de revisión de los actuados administrativos, a la luz de los arts. 59, 60, 61 y 62 de la Ley N° 2492 se advierte que la facultad de la administración tributaria para la ejecución tributaria de los impuestos correspondientes a la gestión 2005, prescribe en cuatro años, sin que en ese lapso de tiempo se hubiese producido ninguna causal de interrupción y suspensión prevista en los arts. 61 y 62 del Código Tributario, en ese sentido, la facultad de ejecución tributaria del SIN y la obligación tributaria contenida en la Resolución Administrativa de Facilidades de Pago, cuya ejecución fue iniciada en virtud al Proveído de Ejecución Tributaria quedo prescrita; en virtud a lo argumentado y en resguardo de la seguridad jurídica, consagrado por nuestra Constitución Política del Estado, se tiene que la inacción de la Administración Tributaria para la determinación de la deuda tributaria y su cobro, no puede atribuírsele al sujeto pasivo y menos a la Autoridad General de Impugnación Tributaria como un daño económico al Estado, debido a que la Ley otorga los medios respectivos para que la administración tributaria efectivice la obligación y su cobro en un determinado tiempo, bajo las circunstancias legales citadas precedentemente, mostrándose de antecedentes administrativos, que la administración tributaria en el plazo de 4 años, no hizo efectivo el cobro del adeudo tributario, encontrándose como consecuencia a la fecha extinguidas por prescripción la facultad de la Administración Tributaria de ejecutar el adeudo tributario establecido en la Resolución Administrativa de Plan de Pagos.

Que, consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, en virtud de los fundamentos constitucionales citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115 .I y 410 de la CPE, concordante con el art. 15.I de la Ley N° 25 Ley del Órgano Judicial (LOJ), siendo que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades

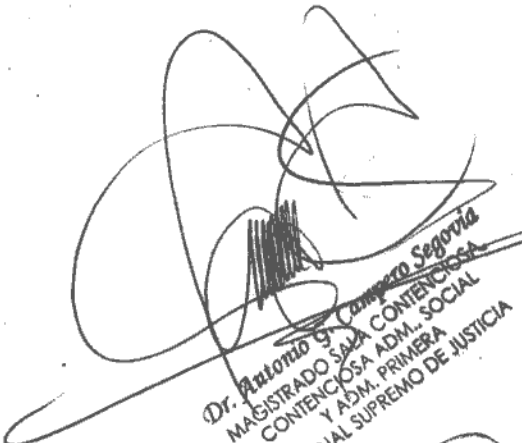
administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0089/2015 de 19 de enero de 2015, que confirma el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0788/2014, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.


Que, por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO:

La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del CPC, art. 2.1 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, firmes y subsistentes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0089/2015 de 19 de enero de 2015, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0788/2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Dr. Antonio G. Camacho Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Pastor Mamani Vilca
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:



Abog. Pedro G. Fernandez Zuleta
SECRETARIO DE CÁMARA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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

SENTENCIA N° 10 de fecha 16 de octubre de 2015

LIBRO DE TOMAS DE RAZON N° 01/2015

Certifico.



Abog. Percival Coro Rojas
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

RECIBIDO
 JUN 20
 2015

resal,
 las
 de la
 ar la
 que
 lo y
 ó la
 inal
 del
 a a
 la
 ida
 ón
 to,
 19
 y
 la