agd

LP/577

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME Nº 068/16-22/04/16

H.R. Nº 1638-14/04/16

10

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 16
Sucre, 04 de abril de 2016

Expediente	: 092/2015 C-A
Proceso	: Contencioso Administrativo
Demandante	: Aduana Nacional Regional La Paz
Demandado	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada	: RJ-AGIT-RJ 0103/2015
Magistrado Relator	: Dr. Jorge I. von Borries Méndez

VISTOS: La demanda de fs. 19 a 25, contestación de fs. 81 a 85, decreto de Autos para sentencia de fs. 89, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I:

I.1 Contenido de la demanda

La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Ronald Vargas Choque, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ/0103/2015 de 19 de enero de 2015 (fs. 6 a 15), señalando:

Que, la demanda busca *"**dejar sin efecto de forma parcial, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0103/2015**, específicamente la declaración de **prescripción de la facultad de ejecución de la sanción por omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo** establecida en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y ANGRLPZ.LAPLI N° 84/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011 y dejar firme en su totalidad las Resoluciones Administrativas AN–GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 086/2014 y AN- GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 087/2014 ambas de 15 de julio de 2014 que rechazan las solicitudes de prescripción"* (sic).

Antecedentes de hecho:

1.- Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 086/2014 de fs. 87 a 90 .- Señala el demandante que el 28 de junio de 2011, la Administración Tributaria Aduana Interior La Paz emitió Vista de Cargo AN/GRLPL/LAPLI N° 100/2011 contra SAVE THE CHILDREN y la AGENCIA DESPACHANTE DE ADUANA CIDEPA LTDA., por incumplimiento al procedimiento de regularización de la declaración de mercancías en admisión temporal y despacho inmediato, estableciendo preliminarmente, por unificación de procedimiento, una deuda tributaria por la presunta contravención de omisión de pago y contravención aduanera. Que se presentaron descargos insuficientes por lo que, el 7 de diciembre de 2011, se emitió Resolución determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 84/2011 contra SAVE CHILDREN-BOLIVIA y solidariamente contra CIDEPA LTDA, actuación que fue notificada el 14 y 15 de diciembre de 2011 a CIDEPA y SAVE THE CHILDREN, respectivamente.

Que, al no tener conocimiento la Administración Aduanera de ningún proceso contencioso tributario o recurso de alzada, la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011 constituye en título de Ejecución Tributaria procediéndose a emitir proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-N° 622/2013 de 16 de

septiembre fs. 74, notificado al sujeto pasivo en fecha 16 de abril de 2014 de fs. 80, impidiéndose así la configuración de la prescripción, más aún si esta es imprescriptible por las modificaciones introducidas a la Ley N° 2492 por la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

2.- Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 087/2014.- Sostiene al respecto que, el 4 de julio de 2011, la Administración Aduanera Interior La Paz emitió Vista de Cargo AN/GRLPL/LAPLI N° 112/2011 contra SAVE THE CHILDREN y la AGENCIA DESPACHANTE DE ADUANA CIDEPA LTDA., por incumplimiento al procedimiento de regularización de la declaración de mercancías en admisión temporal y despacho inmediato. Que, por unificación de procedimiento se estableció una deuda tributaria por la presunta contravención de omisión de pago y contravención aduanera otorgando el plazo de 30 días para presentar descargos, los mismos que fueron considerados insuficientes, por lo que el 7 de diciembre de 2011 se emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 notificada el 14 de diciembre de 2011 a Felipe Vera Botello representante legal de CIDEPA y a Luis Ramírez representante legal de SAVE THE CHILDREN, procediéndose posteriormente a emitir proveído de ejecución Tributaria AN-GRLPZ-SET-PIET 056-2014, acto que fue notificado **el 8 de abril de 2014** al sujeto pasivo no habiéndose configurado la prescripción porque la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible.

Elementos de derecho:

Sostiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución Jerárquica impugnada AGIT-RJ 0103/2015, sin considerar la normativa aduanera vigente, ocasionando los siguientes agravios:

a) Transgresión del principio de legalidad (art. 164 parágrafo II) de la CPE), aplicación indebida del art. 59 parágrafo III de la Ley N° 2492 derogada por Ley N° 291 e interpretación errónea del art. 150 de la Ley 2492

Aduce el recurrente que por el principio de legalidad no existe posibilidad de aplicar una ley derogada.

Que, la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 modificó la Ley N° 2492 siendo de obligatorio cumplimiento conforme al art. 164 -II) de la Constitución Política del Estado. Una de estas modificaciones, es la introducida al art. 59 parágrafo IV del Código Tributario, la misma estableció que la deuda tributaria determinada, es IMPRESCRIPTIBLE. y, efectuando una interpretación integral del art. 47 del Código Tributario, *"... deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, constituida por el tributo omitido, las multas y los intereses, por tanto, los conceptos que fueron dejados sin efecto (sanción por omisión de pago y la contravención aduanera de vencimiento de plazo), conjuntamente el tributo omitido CONSTITUYEN LA DEUDA TRIBUTARIA, MISMA QUE ES IMPRESCRIPTIBLE"* (sic).

Ante la posibilidad de no considerar este aspecto por el principio de reserva legal, pide se prevea que entre otras modificaciones efectuadas por la disposición adicional quinta de la Ley N° 291, se encuentra lo siguiente: *"Artículo 59 **(Prescripción).-** Párrafo III) El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe **a los cinco años**"*. (sic)

Expresa que, en el caso, no debió aplicarse un artículo derogado, sino el art. 59 parágrafo III del Código Tributario vigente, *"pues se está aplicando **ultractivamente** la norma jurídica, conforme el entendimiento que se desprende de la Sentencia Constitucional N° 125/2004-R."* (sic) y al no estar regulada la aplicación ultractiva de

la norma jurídica en el artículo 150 de la Ley N° 2492, ni en ninguna otra disposición, la facultad de la administración aduanera para ejecutar la sanción por omisión de pago y la contravención aduanera de vencimiento de plazo, establecidas en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N| 083/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011, ambas de 7 de diciembre de 2011, *"...NO HAN PRESCRITO, PORQUE LA NORMA JURIDICA VIGENTE, ESTIPULA COMO TÉRMINO PARA EJECUTAR LA SANCIÓN EN CINCO AÑOS"*. (sic)

Afirma que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, encargada de impartir justicia tributaria, *"no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, correspondiendo aplicar las mismas sin observación alguna"*. (sic), como el recurso de alzada fue presentado en 11 de agosto de 2014, la resolución de alzada fue emitida el 4 de noviembre de 2014 y la jerárquica el 19 de enero de 2015, cuando la Ley N° 291 (de 22 de septiembre de 2012) se encontraba vigente, no correspondía aplicar ultractivamente una norma derogada, toda vez que por imperio del art. 5 de la Ley N° 027/2010 se presume la constitucionalidad de toda ley. Dice que, en el mismo sentido, constituyen precedentes administrativos las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto y N° 1513/2014 de 10 de noviembre que aplicaron las modificaciones introducidas por las leyes N° 291 y 317 a la Ley N° 2492.

Concluye este punto señalando que la Autoridad recurrida debió dejar firme lo resuelto por la Administración aduanera ya que el cómputo del término de la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción por contravenciones tributarias comenzó a correr el 14 de diciembre de 2011 cuando se notificó personalmente a la ADA CIDEPA LTDA. con las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 083/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011, las que no fueron impugnadas dentro de los 20 días que establece el art. 143 de la Ley 2492, cuyo plazo feneció el 3 de enero de 2012 y tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 59 parágrafo III del Código Tributario vigente, el término de la prescripción de 5 años se inició el 4 de enero de 2012 y concluyó el 4 de enero de 2016.

b.- "*Carencia de Motivación*" (sic) e interpretación errónea del art. 211 parágrafo III de la Ley N° 2492 y Violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, art. 200 de la Ley N° 2492

La entidad demandante en los puntos b y c de la demanda, cita las Sentencias Constitucionales N° 0043/2005-R de 14 de enero y N° 1060/2006-R y señala que la Resolución de Recurso Jerárquico no contiene fundamentación que justifique *"la aplicación ultractiva del artículo DEROGADO 59 de la Ley N° 2492, ni tampoco establece claramente la razón jurídica para declarar la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción..." (sic)*, que la determinación es de hecho, no otra cosa significa citar normativa derogada y no explicar por qué la aplica ultractivamente, por ello –dice- la Autoridad General de Impugnación Tributaria interpretó incorrectamente el art. 211 -III) de la Ley 2492.

Transcribiendo partes trascendentales de las Sentencias Constitucionales N° 752/2002-R, 1369/2001-R y 119/2003-R se refiere al alcance del debido proceso y la obligación de emitir resoluciones fundamentadas y que *"al no haberse hecho una CORRECTA SUBSUNCIÓN de la norma a lo acontecido y solo mencionar que una norma jurídica DEROGADA debe ser aplicada.."* (sic) se obró en violación de los arts. 200 de la Ley N° 2449 y 4 de la Ley N° 2341 inc. c), sin sometimiento de los actos a la Ley.

Petitorio.-

Culmina solicitando se declare probada la demanda y se revoque específicamente la declaración de prescripción de la facultad de ejecución de la sanción por omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo, dejándose firme y subsistente en su totalidad las Resoluciones Administrativas AN-GRLLPZ-ULELR-SET-RA N° 086/2014 y AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 087/2014 que rechazaron las solicitudes de prescripción planteadas contra las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 083/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011.

CONSIDERANDO II:

II.1Contestación a la demanda de parte de la AGIT

Admitida la demanda se ordenó citación de la autoridad demandada y tercero interesado (Agencia Despachante de Aduana (ADA CIDEPA LTDA.) para que respondan en el término de ley.

Respuesta de la autoridad demandada.- La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, se apersona y responde negativamente señalando que la demanda contencioso administrativa es de puro derecho, que la parte demandante tiene la carga de establecer la existencia de violación expresa de la ley y fundamentar la interpretación errónea o aplicación indebida de la ley para perseguir su correcta aplicación y que, en el caso, el demandante se limita a señalar y transcribir antecedentes administrativos y normativa aplicable presentando una demanda imprecisa que no cumple requisitos de interposición.

Afirma que, de la revisión de antecedentes administrativos se establece que la administración aduanera (ahora demandante), en el proceso de determinación contra ADA CIDEPA LTDA y SAVE THE CHILDREN, luego de emitidas y notificadas las Vistas de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI No. 100/2011 de 28 de junio de 2011 y AN-GRLPZ.LAPLI N° 112/2011 de 4 de julio de 2011, el 14 de diciembre de 2011, notificó personalmente las Resoluciones determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 083/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011 que declararon firmes las Vistas de Cargo por Unificación de Procedimiento en cuanto a la omisión de pago y contravención aduanera en los montos de 428.296.07 UFV y 2.133.464.88 UFVs respectivamente, en aplicación de los arts. 160 y 165 de la Ley N° 2492.

Sostiene que, al no haber sido objeto de impugnación dentro de los 20 días computables desde la notificación con el acto a ser impugnado establecido en el art. 143 de la Ley N° 2492, las mencionadas Resoluciones Determinativas quedaron firmes y ejecutoriadas, adquiriendo título de ejecución tributaria conforme lo establecido en el num. 1) parágrafo I del art. 108 de la citada ley, emitiéndose los proveídos de inicio de ejecución tributaria AN GRLPZ N° 622/2013 de 16 de septiembre de 2013 y AN GRLPZ-SET-PIET-056-2014 de 12 de febrero de 2014 anunciándoles el inicio de la ejecución tributaria del título al tercer día de su legal notificación con los citados proveídos, a partir del cual se aplicarán las medidas coactivas correspondientes conforme al art. 110 de dicha ley.

Ratifica que, en ese sentido, el cómputo aplicable al término de la prescripción de la facultad para la ejecución de la sanción, es el previsto en el parágrafo III del art. 60 de la Ley 2492, es decir, desde el momento que adquiere la calidad de título de ejecución tributaria. Señala que, en el caso, el 14 de diciembre de 2011, la administración tributaria notificó personalmente a ADA CIDEPA LTDA. con las

Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 84/2011 las que no fueron impugnadas dentro del plazo de 20 días, fenecido el 3 de enero de 2012, por tanto el término de la prescripción de dos años (art. 59 Ley 2492) inició el 4 de enero de 2012 y concluyó el 4 de enero de 2014. Considerando lo anterior, la Administración Tributaria, dentro del periodo de prescripción citado, no ejerció medidas coactivas para el cobro de la sanción de la contravención de omisión de pago; *"fuera del plazo del 4 de enero de 2014 al 4 de enero de 2014, emitió las notas CITE AN-GRLPZ-SET-OF 1090/2014 y AN-GRLPZ-SET-OF 1090/2014, las dos de 8 de mayo de 2014; ANGRLPZ-SET-OF-1184/2014 y AN- GRLPZ-SET-OF-1185723014, ambas de 2 de junio de 2014, dirigidas a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI solicitando se instruya la retención de fondos en bancos y entidades financieras"* (sic).

Expresa que la actuación de la Administración Tributaria tendiente al cobro efectivo de la sanción por contravención tributaria por omisión de pago fue extemporánea, ya que la prescripción es una institución jurídica por la que se extingue el derecho por el transcurso ininterrumpido del tiempo determinado por ley para mantener el orden social y resguardar la seguridad jurídica, por lo tanto, habiendo operado la prescripción corresponde confirmar la resolución de Recurso de Alzada.

Prosigue señalando que los hechos generadores de la deuda tributaria contenidos en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y ANGRLPZ-LAPLI N° 84/2011 por la sanción del 100 % del tributo omitido corresponden a las DUI C-10072 de 1 de agosto de 2007 y C-13249 de 4 de octubre de 2007, *" es decir que ocurrieron en plena vigencia de la Ley N° 2492, que en el art. 59 parágrafo III categóricamente señala que: el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años y en cuanto al cómputo, el parágrafo III art. 60 de la citada Ley , señala que: en el supuesto del Parágrafo III del artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria"* (sic), que, no existiendo vacío legal en cuanto al plazo y cómputo para el ejercicio de la ejecución tributaria, no se requiere la aplicación supletoria de otra norma, más si el art. 74 de la misma norma tributaria, establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los Principios del Derecho Administrativo y solo a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo, en los procesos jurisdiccionales se sujetarán a Principios del Derecho Procesal y solo a falta de disposición expresa se aplicará el procedimiento civil y penal supletoriamente, según corresponda.

Sobre la *"Carencia de motivación e interpretación errónea del artículo 211 parágrafo III de la Ley 2491"* (sic) sostiene que el demandante pretende incorporar nuevos elementos no invocados en la etapa recursiva jerárquica y no planteados oportunamente como agravios, debiendo tenerse como actos consentidos libremente por renuncia a impugnar estos hechos. Asimismo, el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la demanda, más si la resolución jerárquica impugnada es clara y se ha pronunciado sobre todos los puntos y motivos planteados. Pide tomar como precedente de la obligación de fundar debidamente la demanda contencioso administrativa la S.C. N° 510/2013 de 27 de noviembre.

Sistema de Doctrina Tributaria y Jurisprudencia.- Finalmente, la autoridad demandada señala que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V3 contenida en las Resoluciones Jerárquicas AGIT RJ/370/2009, AGIT-RJ/1375/2014, AGIT-RJ/1418/2014 establece que, conforme al num. 3) parágrafo I del art. 59 de la Ley 2492 (CTB) *"prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración*

Tributaria para imponer sanciones administrativas; y el parágrafo III de la misma norma tributaria señala que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años. El término del cómputo para el parágrafo mencionado será desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria, conforma con el art. 60-III de la Ley 2491 (CTB)." (sic). Que, esta doctrina, deja establecida la diferencia entre imponer una sanción y ejecutarla, en el primer caso se está frente a un procedimiento para determinar si se ha cometido o no una contravención para aplicar una sanción, en el segundo hay otro procedimiento para hacer cumplir la sanción, diferencia que está establecida en los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 que señalan que el término para imponer sanción es de cuatro años y para ejecutar sanciones, previa existencia de un título de ejecución es de dos años.

Asimismo, como respaldo de lo expuesto cita las Sentencias pronunciadas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia: N° 238/2013 de 5 de julio, 288/2013 de 2 de agosto sobre fundamentación de la demanda y las Sentencias N° 396/2013 de 18 de septiembre y N° 56/2014 de 24 de febrero referidas a la prescripción.

Petitorio

En mérito a lo expuesto solicita declarar improbada la demanda y mantener firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0103/2015 de 19 de enero de 2015.

Réplica y Dúplica

Respondida la demanda, solo por la autoridad demandada, no así por el tercero interesado, el Tribunal ordenó traslado a la parte contraria para la réplica, no habiéndose formulado la misma.

Autos para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme la providencia de 26 de enero de 2016, cursante a fs. 89

CONSIDERANDO III.

II.1 Fundamentos Jurídicos del fallo

Que, teniéndose reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia mediante su Sala Especializada Contenciosa y Contenciosa Administrativa, por mandato del art. 2.1 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 CPC, cumpliendo con el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad de Impugnación Tributaria; toda vez que, el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la emisión de la Resolución de 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.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, circunscribe al Tribunal Supremo verificar los siguientes aspectos:

1.- Si al declarar la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción por omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo, se transgredió el principio de legalidad (art. 164 parágrafo II de la CPE) por aplicación ultractiva

indebida e inmotivada del art. 59 parágrafo III de la Ley N°. 2492 derogada por Ley N° 291/2012 e interpretación errónea del art. 150 de la Ley 2492.

2.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico incurrió o no en falta o *"carencia"* (sic) de motivación de motivación sobre la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción de la administración aduanera. Si, por ello, incurrió en interpretación errónea del art. 211 parágrafo III de la Ley N° 2492, violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, art. 200 de la Ley N° 2492.

1.- Primer objeto de controversia: Transgresión del principio de legalidad previsto en el art. 164 parágrafo II) de la CPE por aplicación indebida e inmotivada del art. 59 parágrafo III de la Ley N°. 2492 derogada por Ley N° 291 e interpretación errónea del art. 150 de la Ley N° 2492.

Se entiende del contenido de la demanda que la transgresión se hubiera cometido por la Autoridad de Impugnación tributaria a tiempo de confirmar la Resolución de Recurso d Alzada ARIT-LP/RA 0782/2014 de 4 de noviembre de 2014 que declaró **prescrita la facultad de ejecución de la sanción** de la contravención tributaria de omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo establecida en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y ANGRLPZ.LAPLI N° 84/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011.

A fin de resolver este punto de controversia que parte de la presunta indebida e infundada aplicación ultractiva del art. 59 Parágrafo II) de la Ley N° 2492, es necesario establecer que la problemática surgió como emergencia de las modificaciones introducidas al Código Tributario Boliviano por la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, el consiguiente tránsito de la norma derogada a la nueva ley y los derechos nacidos al amparo de la primera. (Norma derogada)

Por ello, lo primero que debe quedar claro, son los principios y/o conceptos que informan la aplicación de las normas en el tiempo, es decir: Retroactividad e Irretroactividad y Ultractividad.

Aplicación Retroactiva de la Norma, es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones jurídicas que tuvieron lugar antes del momento en que entró en vigencia la norma.

Es regla general, conforme al Principio de Seguridad Jurídica, que las leyes no tendrán efecto retroactivo **(irretroactividad)**, salvo cuando éstas dispongan lo contrario; no obstante, este principio meramente relativo, conforme a la doctrina y jurisprudencia vigente, es absoluto en los supuestos de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, así lo tiene establecido el Tribunal Constitucional de Bolivia como línea jurisprudencial.

Aplicación Ultractiva de la Norma, es la que se hace a los hechos, situaciones y relaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada la ley de manera expresa o tácita es decir, luego que termina su aplicación inmediata.

Sobre esa base doctrinal, en la práctica, las normas se van modificado o derogando de manera expresa o tácita (por incompatibilidad de la norma). En ese proceso, es frecuente encontrar situaciones o relaciones constituidas antes de que la norma haya sido modificada o derogada y posteriormente, después de la derogatoria, se producen las consecuencias y/o las consecuencias primarias ya habían tenido lugar en la legislación anterior. En esos casos, la determinación de los límites de eficacia o aplicabilidad temporal de la nueva norma jurídica y de la derogada nos plantea problemas de interpretación debido a que el legislador omitió establecer una disposición específica al respecto.

Por ello, en nuestro caso, la cláusula general de irretroactividad, al igual que ocurre en la doctrina comparada, servirá de base para determinar los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva regulación de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, recordando que para la solución de aspectos que nos plantea la sucesión normativa, se ha desarrollado en la doctrina comparada criterios adicionales como del *"devengo"* del tributo y del *"inicio del período impositivo"*, asumidos también por el Tribunal Supremo en su jurisprudencia, aunque debe reconocerse que, la aplicación de estos, debe ser razonada pues podrían conducir a soluciones no queridas o carentes de sentido, e incluso llevar a conferir retroactividad a la norma, sin que esa sea la voluntad del Legislador.

En el caso, sobre la vigencia de la ley en el tiempo, el art. 164.II) de la Constitución Política del Estado, establece como regla: "*La Ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia* "; por su parte, el art. 123 del mismo cuerpo de normas establece como **garantía jurisdiccional**: "*La ley dispone para lo venidero y* ***no tendrá efecto retroactivo,*** *excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y trabajadores, en materia penal, cuando beneficie a la imputada o 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)*

Asimismo, de forma específica el art. 150 de la Ley N° 2492 prevé: " ***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*** ". (sic).

En ese marco queda claro que, bajo el principio de seguridad jurídica y debido proceso, la regla general es la irretroactividad de la norma tributaria, más si ella corresponde al ámbito del derecho administrativo sancionador en el que adquiere singular importancia el momento de la entrada en vigor de la ley, pues para su aplicación debe considerarse la realización del hecho imponible, resultando de aplicación en estos casos la ley que estaba vigente al producirse este, es decir el día en que nació la obligación tributaria, salvo que la nueva ley sea más benigna o establezca plazos de prescripción más breves.

Este razonamiento encuentra sustento en la línea jurisprudencial establecida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, que en parte trascendental señala: *"En resumen el principio constitucional de seguridad jurídica en relación a la armonía social se cristaliza en instituciones que evitan la prolongación de situaciones claudicantes que generan incertidumbre para el contribuyente, por cuanto la prescripción es un instituto imprescindible para un sistema jurídico que protege la seguridad jurídica, pues se trata de una figura sujetada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la pasividad de un derecho o la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento normativo para el ejercicio del plazo determinado, de esta manera se concede estabilidad a las situaciones jurídicas efectivas (art. 59 de la Ley 2492), otorgando de este modo un tráfico jurídico claro, puesto que el transcurso del plazo máximo para concluir un procedimiento por la inacción de la Administración Tributaria para determinar una deuda tributaria y su facultad de hacer efectivo su cobro, no puede atribuírsele al sujeto pasivo como daño económico al Estado, máxime si la normativa tributaria otorga a la administración la determinación y cobro en un señalado tiempo de las*

cargas tributaria, consecuentemente en armonía del ordenamiento jurídico nacional no corresponden la aplicabilidad de los arts. 324 de la CPE..." (sic). Asimismo, la Sentencia N° 306/2013 de 2 de agosto, analizando las disposiciones contenidas en el Parágrafo III del art. 59 de la Ley N° 2492 en relación al Art. 123 de la CPE concluyó: ***"... la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, no es aplicable al caso de autos, al no ser una de las causales de retroactividad de la Ley, que prevé el art. 123 de la Constitución Política del Estado de 2009, no pudiendo retrotraerse sus efectos a casos anteriores a su vigencia y en este caso a la contravención del periodo fiscal de agosto 2006"***. (sic).

En esa línea de reflexión, específicamente en cuanto a la norma que debe regular la prescripción en el caso, independientemente de su carácter sustantivo o procedimental, discutido por la doctrina – aunque la opinión mayoritaria señala su naturaleza eminentemente sustantiva – el *"punto de referencia temporal"* para determinar la ley aplicable no puede ser otro que el que determina su propio presupuesto de hecho, es decir, la fecha del hecho generador de la deuda tributaria.

A ese efecto, de la revisión de los antecedentes administrativos se constata que, tal cual lo expone la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico que se impugna, (fs. 17), "*los hechos generadores de la deuda tributaria contenidos en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 84/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011, por la sanción del cien por ciento (100%) del Tributo Omitido corresponden a las DUI C-10072 de 1 de agosto de 2007 y C-13249 de 4 de octubre de 2007; es decir que ocurrieron en plena vigencia de la Ley N° 2492 (CTB) que en el artículo 59, parágrafo III categóricamente señala que: el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años y en cuanto al cómputo, el parágrafo III, artículo 60 de la citada Ley, señala que: en el supuesto del Parágrafo III del artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria, norma de la que se observa no existe vacío legal en cuanto al plazo y cómputo para el ejercicio de la ejecución tributaria, por lo que, no requiere la aplicación supletoria de ninguna otra norma sobre este aspecto; más cuando el Artículo 74 de la misma norma tributaria, establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los Principios del Derecho Administrativo y que solo a falta de disposición expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y en los procesos jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y sólo a falta de disposición expresa se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y Procedimiento Penal, según corresponda*". (sic)

Sobre el pronunciamiento, queda claro del fundamento expuesto que la Autoridad de Impugnación Tributaria, ahora demandada, con criterio acertado y razonable, con fundamento sucinto pero claro y suficiente partió por considerar la irretroactividad de la norma tributaria (aunque no lo diga expresamente) **al tomar como parámetro para decidir la aplicación ultractiva del parágrafo III del Art. 59 de la Ley N° 2492** (sin la modificación introducida por Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012), **la fecha en que se produjo el hecho generador de la deuda tributaria** (DUIs. de 1 de agosto y 4 de octubre de 2007), la fecha de las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y ANGRLPZ-LAPLI N° 84/2011 (7 de diciembre de 2011) y la fecha en que estas adquirieron calidad de título de ejecución tributaria (4 de enero de 2012) y al verificar que estos ocurrieron en plena vigencia de la Ley N° 2492 (CTB) en resguardo del debido proceso y los principios de legalidad y

de seguridad jurídica, optó por la aplicación ultractiva del parágrafo III del art. 59 del Código Tributario, no siendo evidente la aplicación indebida de norma alguna menos la interpretación errónea del art. 150 de la Ley N° 2492 en virtud del cual *"las normas tributarias no tendrán efecto 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"* (sic), en el caso, ninguno de los supuestos que hacen procedente la retroactividad de la ley se cumplen (art. 123 de la CPE y 150 del CTB), toda vez que efectuado el análisis comparativo, entre los regímenes de prescripción que establecía la Ley N° 2492 con relación a las modificaciones introducidas a la misma con la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en ningún caso puede considerarse que la ley modificatoria vigente al momento de emitirse las Resoluciones de Recurso de Alzada y Jerárquico fueran más benignas, contrario a ello, las modificaciones introducidas a los parágrafos III y IV del art. 59 del Código Tributario ampliaron el término para ejecutar las acciones por contravenciones tributarias de 2 a 5 años estableciendo un plazo más largo para la prescripción y determinaron la imprescriptibilidad de la facultad de ejecutar la deuda tributaria.

Por lo expuesto, la norma modificatoria no es aplicable al caso de autos por no estar comprendida en las causales de retroactividad, consecuentemente el razonamiento y la decisión sobre la ley aplicable al caso, contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico (confirmatoria de la Resolución de Recurso de Alzada), es correcta, legal y justa y el fundamento expuesto suficiente, no siendo evidente vulneración de leyes o derecho alguno, por lo que la aplicación ultractiva de la norma tributaria cuestionada no vulnera el principio de legalidad previsto en el art. 164 parágrafo II) de la CPE ni es evidente la aplicación indebida del art. 59 parágrafo III de la Ley N°. 2492 derogada por Ley N° 291, resultando también correcta la interpretación y aplicación del art. 150 de la Ley N°2492.

2.- Segundo objeto de controversia.- En el control de legalidad, corresponde también verificar si la Resolución de Recurso Jerárquico contiene o no motivación sobre la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción de la administración aduanera. Y, si en esta tarea la Autoridad de Impugnación Tributaria incurrió en interpretación errónea del art. 211 parágrafo III de la Ley N° 2492, violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley, art. 200 de la Ley N° 2492.

El punto central de la impugnación radica, en la "carencia de motivación" (sic) de la Resolución impugnada en cuanto a la prescripción de la facultad de ejecución de la sanción de la administración aduanera.

Al respecto, dilucidada como está la aplicación ultractiva del art. 59 parágrafo III) de la Ley N° 2492, por lógica consecuencia, resulta también correcta la decisión de declarar prescrita la facultad de ejecución de la sanción por omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo establecida en las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y ANGRLPZ.LAPLI N° 84/2011 ambas de 7 de diciembre de 2011, en razón a que el término de la prescripción, como ya se expuso, inició el 4 de enero de 2012 y concluyó el 4 de enero de 2014, - mientras que, tal como se reconoce en la propia demanda, la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria AN-GRLPZ fue 16 de abril de 2014, es decir cuando habían transcurrido más de los 2 años previstos por el art. 59-III) de la Ley 2492, concordante con el art. 60-III) que establece que el cómputo se efectuará *"desde el momento en que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria"* (sic),

resultando intrascendentes otras consideraciones de orden legal toda vez que el pronunciamiento de la Autoridad demandada se encuentra suficientemente fundamentado a fs. 15 y 16 de obrados en los que señala: "... *en el presente caso, el 14 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a la ADA CIDEPA LTDA. con las Resoluciones Determinativas AN-GRLPZ-LAPLI N° 83/2011 y AN-GRLPZ-LAPLI N° 84/2011, ambas de 7 de diciembre de 2011, las cuales no fueron impugnadas dentro del plazo de 20 días establecido por el Artículo 143 (Recurso de Alzada) de la mencionada Ley, cuyo plazo feneció el 3 de enero de 2012; el término de prescripción de dos (2) años previsto en el parágrafo III, Artículo 59 de dicha Ley, se inició el 4 de enero de 2012 y concluyó el 4 de enero de 2014... Considerando lo anterior, se tiene que dentro del periodo de prescripción citado, la Administración Tributaria no ejerció medidas coactivas para el cobro de la sanción de la contravención de omisión de pago cometida, ya que fuera del plazo del 4 de enero de 2012 al 4 de enero de 2014, emitió las Notas CITE AN-GRLPZ-SET-OF 1090/2014 y AN.GRLPZ-SET-OF-1090/2014, las dos de 8 de mayo de 2014; AN-GRLPZ-SET-OF-1184/2014 Y AN-GRLPZ-SET-OF-1185/2014 ambas de 2 de junio de 2014, dirigidas a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI, solicitando se instruya la retención de fondos en bancos y entidades financieras del Estado Plurinacional (fs. 85-86 c1 y 114-115 c2 de antecedentes administrativos)... De lo expuesto se evidencia que la actuación de la Administración Tributaria tendiente al cobro efectivo de la sanción por contravención tributaria, en este caso, por omisión de pago, fue extemporánea, siendo que la prescripción es una institución jurídica por la cual se extingue el derecho por el transcurso ininterrumpido del tiempo determinado por ley, y que uno de los fundamentos de la prescripción es mantener el orden social y resguardar la seguridad jurídica, por lo que en ese punto corresponde confirmar la Resolución de Recurso de Alzada impugnada, habiendo operado la prescripción invocada...* " (sic)

Con relación a que no se consideró el proveído de ejecución tributaria, la autoridad demandada también fundamentó razonablemente al señalar que este acto únicamente anuncia a los deudores que se dará inicio a la ejecución tributaria a tercer día de la notificación con el mismo, sin embargo –dice- " *como se expresó en los parágrafos ix y x, las Resoluciones Determinativas son las que adquieren la calidad de título de ejecución tributaria, determinándose a partir de ello el cómputo de la prescripción, en este caso de dos años; por tanto el Proveído de Ejecución Tributaria, no interrumpió el cómputo de la prescripción*" (sic).

Por tanto, no resulta evidente la falta de fundamentación denunciada ni la interpretación errónea del art. 211 parágrafo III de la Ley N° 2492, violación del debido proceso y del principio de sometimiento pleno a la ley (art. 200 de la Ley N° 2492), toda vez que el razonamiento insertó en la Resolución impugnada es claro, preciso y adecuado al motivo de reclamación, máxime si consideramos que no existe controversia sobre el momento en que la Resolución Determinativa adquirió la calidad de título de ejecución tributaria y el consecuente momento en que comenzó a correr el término de la prescripción; ambas partes reconocen (en la demanda y su contestación) que el término de prescripción, se inició el 4 de enero de 2012, aspecto que releva a este Tribunal de mayores consideraciones de orden legal.

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 N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 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 la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Ronald Vargas Choque, y, en su mérito, declara firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ/0103/2015 de 19 de enero de 2015 (fs. 6 a 15).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Regístrese, notifíquese y archívese.

MSc. Jorge Isaac von Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Antonio G. Cantero Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

Abog. David Valda Terán
SECRETARIO DE SALA
Sala Contenciosa y Contenciosa Adm. Social y Adm. Primera
Tribunal Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia Nº 16 Fecha: 07-04-2016

Libro Tomos de Razón Nº 1

Abog. Moises Aragón
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA