



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA PRIMERA**

Sentencia N° 31

Sucre, 22 de abril de 2019

Expediente : 102/2017 - CA
Demandante : Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales ADRA - Bolivia
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo
Resolución impugnada : AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero
Magistrada Relatora : María Cristina Díaz Sosa

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 65 a 84, Raúl Javier Tancara Calle, en representación Legal de la Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales ADRA - Bolivia, en mérito al Poder 201/2016 de 15 de julio, cursante de fs. 40 a 42, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero, pronunciadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 150 a 159, los antecedentes del proceso en sede administrativa; y,

I. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN

I.1. Demanda y petición

Mediante Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 048/2016 de 12 de agosto, la Administración Aduanera, rechazó sin fundamento jurídico la solicitud de extinción de la acción por prescripción de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre, por presunta omisión de pago.

Impugnado dicho acto, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1014/2016 de 12 de diciembre, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 048/2016, mantuvo firme y subsistente la facultad de cobro del tributo omitido, y declaró prescrita la facultad de cobro de las sanciones por Omisión de

Pago y Contravención Aduanera, consignadas en la Resolución Determinativa referida.

Mas adelante, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero, se revocó parcialmente la Resolución dealzada, en la parte que declaró prescrita la facultad de cobro de las sanciones por Omisión de Pago y Contravenciones, manteniendo firme en su totalidad la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 048/2016, que rechazó la prescripción en etapa de ejecución tributaria. Bajo esos antecedentes, argumenta que:

1. Corresponde la exención Tributaria de la Declaración Única de Importación (DUI) C-14540 de 29 de septiembre de 2007, por ser mercancía liberada de tributos aduaneros

En la Resolución Jerárquica que se impugna, la AGIT omitió pronunciarse sobre la exención tributaria solicitada, limitándose simplemente a negarla, pese a que dicho aspecto es de primordial importancia en el entendido de que ya no existe ninguna deuda ni sanción aduanera, en mérito a que en la DUI C-14540 de 29 de septiembre de 2007, se declaró una base imponible con valor cero a pagar, por tratarse de mercancía exenta del pago de tributos aduaneros, en virtud al Convenio Internacional entre Bolivia y Estados Unidos, y que al ser de buena fe, esta liberada del pago de impuestos y toda sanción; por ello, y habiendo operado la prescripción que oportunamente fue invocada y solicitada, no correspondería la ejecución que pretende la Administración Aduanera; al respecto, cita la Sentencia 185/2016 de 21 de abril, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, que se constituye en jurisprudencia de observancia obligatoria, en base a la cual ratifica que corresponde la declaración expresa de la inexistencia de presuntas deudas y sanciones establecidas por la institución aduanera contra ADRA-Bolivia, por estar amparados en una exención Tributaria *ipso iure*.

2. Corresponde la extinción de la acción de imponer sanciones y de ejecución por prescripción

La Resolución Jerárquica impugnada, sin fundamento jurídico rechazó la solicitud de extinción de la acción de cobro por prescripción de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011, por presunta



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Omisión de Pago, vulnerando el debido proceso en sus tres acepciones, en consideración a que el hecho generador de la obligación tributaria, ocurrió durante la vigencia del Código Tributario Boliviano (CTB) -Ley 2492 de 2 de agosto de 2003-, por lo tanto corresponde la aplicación de su art. 59.III, en cuanto al término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias; asimismo, lo previsto en el art. 60.III del referido Código, que establece que el término se computará desde el momento que adquiera calidad de título de ejecución tributaria.

Conforme dispone el art. 5 del Reglamento del Código Tributario Boliviano -Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004-, el sujeto pasivo o tercero responsable, puede solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial, inclusive en etapa de ejecución Tributaria; al respecto, cita las SSCC 1606/2002-R de 20 de diciembre, 0992/2005-R, 1029/2005-R y 1261/2005-R, en cuanto a la obligación de declarar la prescripción o negarla en forma fundamentada. En ese entendido, y no obstante de estar exentos del pago de tributos y sanciones, debe tomarse en cuenta el art. 109.II numeral 1 del CTB, que establece que contra la ejecución fiscal será admisible como causal de oposición, cualquier forma de extinción de la deuda tributaria, y siendo una de ellas la prescripción, es que se opuso la misma respecto al término que tenía la Administración Aduanera para la ejecución de las sanciones por contravenciones tributarias, como las Omisión de Pago.

A decir de la Administración Aduanera, se habría ejecutoriado el año 2011, pretendiendo ejecutar la sanción por la presunta comisión de la contravención de Omisión de Pago, establecida en los arts. 160.3 y 165 del CTB, por lo que sólo podía ser ejecutada dentro de los dos años siguientes, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2013, inclusive, por lo que al intentar ejecutar la presunta sanción, después de haber transcurrido más de los dos años previstos por la norma, su facultad prescribió y el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, es nulo de pleno derecho; sin embargo, la Resolución recurrida, aplicó la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE-2012) -Ley 291 de 22 de septiembre de 2012-, para extender los plazos de prescripción anómalo, causándole agravios al pretender cobrar una

sanción que ya prescribió en 2013. Cita al respecto, las Sentencias 39/2016, 47/2016 y 56/2016 emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia.

En ese orden, en mérito a lo dispuesto por el art. 59 del CTB, solicitó oportunamente ante la Gerencia Regional de la Aduana Nacional de la Paz, la prescripción tributaria, por haber transcurrido más de cuatro años para imponer la sanción y mas de dos años para ejecutar sanciones firmes, misma que fue rechazada sin fundamento por la Administración Aduanera e indebidamente ratificada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) mediante la Resolución ahora recurrida.

3. La AIT incumplió con lo dispuesto en la SCP 1169/2013-S3 de 26 de octubre

Respecto a la cual solicita su aplicación por su carácter vinculante, más aun considerando que se refiere a la misma Autoridad de Impugnación Tributaria y versa sobre el entendimiento de la prescripción Tributaria.

4. La AIT incumplió sus propios precedentes, lo que genera inseguridad jurídica y vulneración al derecho fundamental a la igualdad jurídica

De la lectura de la Resolución impugnada, se evidencia que la AIT realizó una indebida aplicación retroactiva de la norma tributaria, extendiendo los términos de la prescripción y la forma de cómputo conforme a la Ley 291, a hechos ocurridos en 2007; sin embargo, en otras resoluciones jerárquicas expresa argumentos contradictorios y favorece a ciertos contribuyentes, actuando de manera arbitraria y discriminatoria (AGIT-RJ 1418/2014 de 13 de octubre, AGIT-RJ 1264/2016 de 24 de octubre, AGIT-RJ 1266/2016 de 24 de octubre, y AGIT-RJ 1396/2016 de 31 de octubre).

La Resolución Jerárquica recurrida, rompe sin ningún fundamento la teoría del *tempus comisi delicti*, de acuerdo a la cual, deben aplicarse las normas sustantivas de la fecha de la comisión del ilícito, siendo que la prescripción es de naturaleza sustantiva, por cuanto se relaciona con el nacimiento y extinción de los derechos punitivos; por lo tanto, toda norma jurídica posterior a la fecha de comisión de un



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

delito o contravención que se modifique en perjuicio del procesado, no puede aplicarse retroactivamente en su contra, por mandato constitucional (art. 123 de la Constitución Política del Estado); asimismo el art. 150 del CTB, establece que está prohibida la aplicación retroactiva de normas sancionatorias posteriores a la fecha de comisión de ilícitos, salvo que sean favorables al sujeto pasivo o que los términos de la prescripción sean mas breves. En el caso presente -reitera-, las supuestas contravenciones ocurrieron en la gestión 2007, por lo tanto la norma aplicable es el Código Tributario Boliviano.

En base a lo expuesto, solicita que luego del trámite de rigor, se dicte Sentencia declarando probada la demanda contenciosa administrativa y consecuentemente, revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero, y en definitiva quede nula y sin valor legal la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre, por exención tributaria y prescripción.

1.2. Contestación a la demanda y petición

La AGIT, mediante escrito de 12 de junio de 2017, señala que:

La presente demanda esgrime aspectos que no se apegan a los elementos dilucidados en la Resolución Jerárquica, al señalar que la AIT omitió pronunciarse sobre la exención tributaria, pues dicha afirmación se encuentra alejada de lo acontecido en el procedimiento desarrollado, puesto que cuando la parte adversa impugnó la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 y sorteada que fue la causa al Juzgado de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Tercero, rechazó la demanda contenciosa tributaria mediante Auto de 13 de febrero de 2012, declarando ejecutoriada la señalada Resolución Determinativa, consiguientemente, no puede ser objeto de revisión pues posee la calidad de título de ejecución tributaria. Asimismo, la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 48/2016 de 12 de agosto, fue impugnada en la vía administrativa, misma que fue emitida a raíz de la oposición del demandante en ejecución tributaria, aspecto que fue delimitado en un acápite especial dentro de la fundamentación técnica de la Resolución impugnada; en ese sentido los argumentos

referidos a la exención de impuestos, son impertinentes pues dicho extremo, no fue objeto de revisión ni de análisis en fase recursiva, obedeciendo este hecho, al alcance de la Resolución Administrativa referida, que no versa sobre la exención tributaria; consiguientemente, lo alegado por la parte demandante, constituye criterios subjetivos sin congruencia entre los fundamentos de hecho y derecho, relacionados con el petitorio; advirtiéndose que pretende dejar sin efecto la Resolución Determinativa aludida, siendo que esta no fue objeto de análisis ni de revisión, pues posee la calidad de firme.

Sobre la prescripción y el debido proceso, en el caso presente, la facultad de ejecutar la deuda tributaria comenzó el 2015, teniendo cuatro días para ejercerla, tal como se entiende del análisis de la Resolución recurrida, conforme al cual, el término de la prescripción, las facultades de ejecución de la sanción, no se encuentran prescritas, no pudiendo alegar la parte demandante, que por haber asumido tal determinación, se haya incumplido alguna norma general o especial; por lo tanto, sus alegatos son completamente errados.

Por otro lado, el art. 6 del CTB, respecto al principio de legalidad, propugna la aplicación objetiva de la ley vigente, sin posibilidad alguna de acudir a normas derogadas, por ello, como las Leyes 291 y 317 introdujeron modificaciones al Código Tributario Boliviano, las mismas son de cumplimiento obligatorio a partir de su publicación, conforme el art. 164.II de la CPE; en consecuencia, dichas leyes se aplicaron a una situación no concluida, lo que significa que en caso de cumplirse el término de la prescripción y haberse emitido una decisión declarando la prescripción, la misma estaría bajo la legislación anterior, porque se considera un derecho adquirido que las nuevas leyes no pueden afectar ni modificar, por cuanto el monto del tributo prescrito, habría pasado a formar parte del patrimonio del sujeto pasivo.

Por otro lado, la prescripción solo opera a solicitud de parte y no de oficio por lo que si bien hubiere transcurrido un espacio de tiempo sin solicitarse y emitirse una decisión en la que se determine la prescripción expresamente, no hay derecho consolidado, sino un derecho expectatio, no perfeccionado; por ello, en el caso presente, las leyes 291 y 317 fueron correctamente aplicadas, pues la oposición a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

prescripción no fue perfeccionada, por cuanto existía una situación fáctica no concluida, por lo cual, no puede asumirse que se habría aplicado retroactivamente las normas aludidas.

Respecto a la cita de referentes jurisprudenciales, los mismos no pueden ser aplicables a la presente problemática por que no son análogas en cuanto a los hechos que las motivan; así como, respecto a las Resoluciones Jerárquicas citadas como inobservadas por la AGIT, si bien corresponden al análisis de la prescripción en etapa de ejecución tributaria, están referidas a impuestos y periodos diferentes a los analizados en el caso presente, razón por la que no requiere aclaración alguna.

Lo expuesto evidencia que la AGIT, en el marco de la jurisprudencia contenida en las SSCC 1077/01-R de 4 de octubre y 0471/2005-R de 28 de abril, emitió una Resolución exacta, precisa y relacionada con las pretensiones deducidas en el recurso jerárquico, siendo los argumentos de esta demanda, los mismos que ya fueron resueltos expresa y claramente.

En mérito a lo señalado, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero.

II. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA

1. El 29 de octubre de 2007, la Agencia Despachante de Aduana (ADA) CIDEPA Ltda., tramitó la Declaración Única de Importación (DUI) C-14540, por su comitente ADRA-Bolivia, para la importación de 19.950 KN de Arvejas, bajo la modalidad de Despacho Inmediato.
2. El 17 de junio de 2011, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/914/11, haciendo conocer que el Despacho Inmediato correspondiente a la DUI C-14540, estaba pendiente de regularización, toda vez que ni el importador ni la ADA, presentaron Resolución de Exoneración Tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
3. El 17 de octubre de 2011, la Administración Aduanera notificó a ADRA-Bolivia, con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 078/2011 de 17 de junio, que determinó preliminarmente la deuda tributaria de 32.322,40 UFV's, correspondiente al GA e IVA, que comprende el tributo

omitido, intereses, multa del 100% del tributo omitido, por la presunta contravención de omisión de pago, de conformidad con los arts. 160.3 y 165 del CTB, y la sanción de 200 UFV's por incumplimiento del plazo de la regularización de Despacho Inmediato, otorgándole treinta días para la presentación de descargos.

4. El 16 de noviembre de 2011, ADRA-Bolivia presentó documentos de descargo a la Vista de Cargo, solicitando se la deje sin efecto y que previo análisis y valoración de los mismos, se emita Resolución Determinativa que establezca la inexistencia de deuda tributaria, así como de las sanciones administrativas.

5. Luego del análisis de la prueba referida, la Administración Aduanera, emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre, que declaró firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 078/2011, contra ADRA-Bolivia y la ADA CIDEPA Ltda., por unificación de procedimiento en cuanto a la Omisión de Pago y Contravención Aduanera, en 32.322,40 UFV's, en aplicación de la normativa citada en el punto III.3., instruyendo además, la ejecución tributaria establecida en la Sección VII, del Capítulo II, Título II del CTB.

6. El 23 de diciembre de 2011, ADRA-Bolivia presentó demanda contenciosa tributaria, impugnando la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011, misma que fue rechazada por el Juzgado de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario Tercero, del Tribunal Departamental de La Paz, mediante Auto de 13 de febrero de 2012, declarando en consecuencia, la ejecutoria de la aludida Resolución.

7. El 30 de noviembre de 2012, el sujeto pasivo, solicitó a la Administración Aduanera, la nulidad de las actuaciones, correspondientes a la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 078/2011 y la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011, alegando que el procedimiento debió iniciarse con la notificación de una Orden de Fiscalización y que en el caso presente, se estaría desestimando la autodeterminación efectuada por el contribuyente.

8. El 13 de agosto de 2015, la Administración Aduanera emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-214-2015 de 15 de julio, mediante el cual dio inicio a la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

9. El 18 de agosto de 2015, ADRA-Bolivia se dirigió a la Administración Aduanera, planteando oposición contra la ejecución, por prescripción de la acción de la Vista de Cargo y del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria.
10. La Administración Aduanera, emitió el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV 353-2015 de 8 de septiembre, mediante el cual comunicó al sujeto pasivo que de conformidad con el art. 62.II del CTB, se suspendió el curso de la prescripción, toda vez que el sujeto pasivo, ejercitó el derecho a la defensa con la interposición de distintas acciones; rechazando por ello la solicitud de prescripción planteada, por lo cual instruyó la continuidad del cobro coactivo.
11. Interpuesto recurso de alzada por parte del sujeto pasivo, fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1050/2015, que revocó parcialmente el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV 353-2015, manteniendo firme y subsistente el Tributo Omitido, más intereses por el GA e IVA, y dejó sin efecto legal por prescripción, la sanción por Omisión de Pago establecida en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011.
12. En instancia jerárquica se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0279/2016 de 15 de marzo, que anuló la Resolución de alzada, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV 353/2015, a efectos de que la Administración Aduanera, emita nuevo acto administrativo en el que fundamente y explique los motivos de su decisión.
13. En cumplimiento a la Resolución anterior, la Administración Aduanera emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 48/2016 de 12 de agosto, que declaró improbadamente la solicitud de nulidad del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-214-2015 de 15 de julio, y la oposición por prescripción de la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 078/2011 de 17 de junio y la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre, manteniendo firme y subsistente el PIET, la Vista de Cargo y Resolución Determinativa aludidas.
14. Impugnada la misma, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1014/2016 de 12 de diciembre, que revocó parcialmente

la Resolución Administrativa impugnada, manteniendo firme y subsistente la facultad de cobro del Tributo Omitido y declaró prescrita la facultad de cobro de la sanción por Omisión de Pago, así como la Contravención Aduanera establecida en la citada Resolución Determinativa.

15. Mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero, se revocó parcialmente el fallo de alzada, en la parte referida a la declaración de prescripción de la facultad de cobro de las Sanciones por Omisión de Pago y Contravención Aduanera, establecidas en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre; manteniendo en consecuencia, firme y subsistente en su totalidad, la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 48/2016 de 12 de agosto.

III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Del análisis del contenido de la demanda, se advierte que la controversia radica en determinar si en el caso presente, tal cual afirma el demandante, la AGIT no se pronunció sobre la exención tributaria reclamada y si la misma corresponde por tratarse de mercancía libre del pago de tributos aduaneros y la extinción de la facultad de la Administración Aduanera para la ejecución de las sanciones por contravenciones de Omisión de pago por prescripción; en aplicación de las reglas dispuestas en el Código Tributario Boliviano -Ley N° 2492-, toda vez que era la norma vigente al momento de la comisión del hecho, y no así las establecidas por la Ley 291 y consecuentemente, anular la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0181/2017 de 14 de febrero, y la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011 de 2 de diciembre, tal cual pretende la parte demandante.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL JURISPRUDENCIAL

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía para el administrado en la que por medio del ejercicio de su derecho a la impugnación, cuestiona los actos de la administración cuando estos le resultan gravosos, buscando el restablecimiento de sus derechos lesionados; oportunidad en que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en instancia administrativa. Bajo ese contexto, corresponde a



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

este Tribunal Supremo de Justicia analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación; en coherencia con el art. 109.I de la Constitución Política del Estado que prevé que todos los derechos reconocidos por ella, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección; asimismo, los arts. 115 y 117.I de la misma Norma Suprema, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios rectores de la jurisdicción ordinaria, conforme a mandato del art. 30.12 de la Ley del Órgano Judicial que establece: "...impone que toda persona que tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar", en la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, acorde con el Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como única garantía de armonía social.

V. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

En mérito a los puntos demandados, referidos a que la AGIT no se habría pronunciado sobre la exención tributaria reclamada, siendo que esta correspondería por tratarse de mercancía libre del pago de tributos aduaneros; y por otro lado, la extinción de la facultad de la Administración Aduanera para la ejecución de la sanción por contravención de Omisión de Pago, puntos que convergen en la problemática identificada, siguiendo ese orden, se verificará si son evidentes o no, los puntos demandados.

En cuanto a la supuesta falta de pronunciamiento por parte de la AGIT respecto a su solicitud de exención tributaria, de la revisión de antecedentes se tiene que, si bien es evidente que la entidad demandante en su recurso jerárquico alegó que correspondía la exención tributaria en razón a que la mercancía ingresada con la DUI C-14540, está exenta de pago de tributos, puesto que se declaró una Base Imponible con valor cero a pagar, de acuerdo al Convenio de

Cooperación Técnica entre Bolivia y Estado Unidos, y que la referida DUI estaría liberada del pago de impuestos, aspecto contemplado en una Nota de la Embajada de Estados Unidos que menciona que el Gobierno de Bolivia otorgará internación libre de derechos y exención de impuestos a los suministros donados o adquiridos por las agencias voluntarias no lucrativas, de socorro y rehabilitación, por lo que estando amparados en un Convenio Internacional entre ambos países y consignada en la DUI una Base imponible "0", y habiendo operado la prescripción, no corresponde la ejecución pretendida por la Administración Aduanera; por otro lado, citando jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, referida a la vigencia de la liberación o exención tributaria, que mas allá de la presentación formal de un documento administrativo a la Administración Aduanera, esta vigente *ipso iure* por efecto de los Convenios y Tratados Internacionales, razón por la cual no puede emerger sanciones por Omisión de Pago, por cuanto la Resolución de exención, sólo constituye una declaración administrativa de una situación prevista en las Leyes, Convenios y Tratados Internacionales.

Sobre el particular, el Recurso Jerárquico ahora impugnado, de manera textual estableció: "En principio, cabe dejar claramente establecido que con relación a los argumentos expuestos por ADRA - Bolivia en su Recurso Jerárquico y alegatos, referidos a su 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° 48/2016, de 12 de agosto de 2016, dictada como consecuencia de la impugnación efectuada por los Sujetos Pasivos contra el Proveído de Inicios de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-214-2015, efectuada por la ADA CIDEPA LTDA. y la ADRA-BOLIVIA, y no contra la Vista de Cargo, Resolución Determinativa o alguna 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".

Ahora bien, de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que dentro del procedimiento iniciado por la Administración Aduanera



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contra ADRA - Bolivia, inicialmente se emitió la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 78/2011 de 17 de junio, que determinó la base imponible de las obligaciones tributarias aduaneras relativas al IVA y GA, respecto al Despacho Aduanero Inmediato efectuado mediante la DUI C-14540 de 29 de octubre, en el entendido que ADRA - Bolivia y la ADA CIDEPA Ltda., habrían inobservado las disposiciones legales -Ley de Aduanas- referente a la obligación de presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la Resolución de Exoneración Tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, atribuyéndole en consecuencia, la comisión de Contravención de Omisión de Pago de Tributos Aduaneros. Luego de la notificación al sujeto pasivo, y el plazo otorgado para la presentación de descargos, la Administración Aduanera, emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011 de 2 de diciembre que determinó declarar firme la Vista de Cargo referida precedentemente, contra la ADRA - Bolivia y solidariamente la ADA CIDEPA Ltda., por Unificación de Procedimiento, en cuanto a la Omisión de Pago y Contravención Aduanera en el monto de 32.322,40 UFV's (treinta y dos mil trescientos veintidós 40/100 UFV's), en aplicación de los arts. 160.3 y 165 del CTB y la Resolución de Directorio RD-01-012-07 de 4 de octubre.

Notificada con la citada Resolución Determinativa, el sujeto pasivo, mediante memorial presentado el 23 de diciembre de 2011, interpuso demanda contenciosa tributaria, impugnando la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011, misma que fue rechazada por el Juez de la causa, concluyendo de esa manera, el proceso en la vía jurisdiccional. Más adelante, la Administración Aduanera, emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-214-2015 de 15 de julio, anunciando al contribuyente ADRA - Bolivia, el inicio de la ejecución Tributaria del referido Proveído.

Bajo esos antecedentes, se observa que la entidad ahora demandante, en fase determinativa, impugnó la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011, mediante la instauración de un proceso contencioso tributario en la vía administrativa, mismo que -como se refirió precedentemente- fue rechazado por la autoridad judicial, quedando

concluidas de esa manera las posibilidades de recurrir la señalada Resolución; pues el sujeto pasivo, eligió la impugnación de la misma por la vía judicial y no así mediante los recursos administrativos que la ley le franquea, es decir, el recurso de alzada y jerárquico; es así que, ante la ausencia de impugnación en instancia administrativa, la Administración Aduanera, ingresó a la fase de ejecución de la deuda tributaria.

Al respecto, las actuaciones que emergen en fase de ejecución, no son actos susceptibles de impugnación mediante los recursos de alzada o jerárquico, pues el art. 109.II del CTB, taxativamente prevé que: "Contra la ejecución fiscal, solo 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"; consiguientemente, el sujeto pasivo, se encuentra imposibilitado de proponer aspectos de discusión que no sean únicamente las causales de oposición previstas en la normativa citada *ut supra*; es decir, no puede en etapa recursiva, alegar cuestiones -exención tributaria-, cuya impugnación debió ser efectuada en el momento administrativo pertinente por medio de la impugnación en alzada de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011; sin embargo, no procedió conforme lo señalado, convalidando de esa forma su contenido y agotando la posibilidad de su impugnación, razón por la cual, la respuesta de la AGIT en la Resolución Jerárquica ahora impugnada, en cuanto a la imposibilidad de pronunciarse sobre el procedimiento de determinación y las actuaciones desarrolladas en el mismo, se encuentra acorde a la normativa citada.

Respecto a la extinción de la facultad de la Administración Aduanera para la ejecución de las sanción por contravención de Omisión de Pago, es pertinente inicialmente establecer que, al emerger la problemática del caso presente, de la DUI C-14540 de 29 de octubre de 2007, corresponde la aplicación del Código Tributario Boliviano -Ley 2492 de 2 de agosto de 2003-, sin las modificaciones al régimen de la prescripción introducidas por la Ley 291, pues para efectuar el cómputo de la prescripción, se debe tomar en cuenta el término destablecido en la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

normativa vigente en los periodos sujetos a fiscalización y los hechos acontecidos; en ese entendido, para efectos de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, se debe considerar los principios *tempus comici delicti*, aplicando la norma vigente al momento del hecho generador de la obligación tributaria, y *el tempus regis actum*, que viene a significar que los actos jurídicos se someten a las normas en cuya vigencia se realizan, sin importar que la fase de ejecución tributaria, hubiera iniciado en vigencia de la citada Ley 291, toda vez que los hechos generadores del procedimiento de sanción por Tributo Omitido, se generaron en la gestión 2007, en vigencia del Código Tributario Boliviano, por lo cual, corresponde aplicar el citado Código en todo el procedimiento hasta su conclusión, pues la fase de ejecución resulta ser una emergencia o continuación de la determinativa. Asimismo, el art. 150 del referido Código Tributario Boliviano prevé que: *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”*, en concordancia con el principio y garantía constitucional de irretroactividad de la Ley establecida en el art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE).

Razonamiento coherente con la SCP 1169/2016-S3 de 26 de octubre que estableció: *“Ahora bien, sobre qué norma debe ser aplicada para el cómputo del plazo para la prescripción, si la norma vigente al momento de que inició ese cómputo o la norma vigente al momento en que puede hacerse valer la prescripción (...) por regla general la norma vigente al momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción, es la norma con la cual debe realizarse el mismo, aun si de manera posterior a dicho plazo hubiere sido cambiado, pues se entiende que la nueva norma regula para lo venidero y no para hechos pasados; en ese sentido el criterio guarda coherencia y armonía con el art. 123 de la CPE y con la interpretación que este Tribunal realizó en la citada SCP 0770/2012, la cual estableció que la irretroactividad es una garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos; reiterando que también es de aplicación el principio de favorabilidad en el ámbito tributario conforme el art. 150 del CTB, que dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo*

aquellas que supriman ilícitos tributarios; establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

Con ese preámbulo, en materia tributaria, el instituto de la prescripción es plenamente aplicable tanto para la acción o facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, para imponer sanciones y para la ejecución tributaria; teniendo como efecto extinguir la obligación tributaria, tal cual ha sido regulado por el Código Tributario Boliviano; así, en el artículo 159 del CTB, se establece que la potestad para ejercer la acción por contravenciones tributarias y ejecutar las sanciones se extingue entre otras por prescripción. En el caso presente, la entidad demandante, reclama expresamente la prescripción de la ejecución de la sanción por la contravención tributaria de Omisión de Pago.

Al respecto, el art. 59 del referido Código, prevé: "I. Prescribirán a los cuatro (4) años las sanciones 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(...) III. El término para ejecutarlas sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años".

Por otro lado, el art. 60 del mismo cuerpo normativo respecto al cómputo de la prescripción, establece: "I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo 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. 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".

Ahora bien, de la revisión de la Resolución Jerárquica impugnada, se evidencia que esta, funda su decisión de revocar parcialmente lo resuelto por la ARIT, en el hecho de que la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011, fue objeto de impugnación en la vía



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contenciosa tributaria y rechazada mediante Auto de 13 de febrero de 2012, acto que declaró la ejecutoria de la referida Resolución Determinativa, constituyéndose a partir de ese momento, en Título de Ejecución Tributaria conforme al art. 108 del CTB; en ese sentido, el cómputo de la prescripción de cinco años -de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley 291-, inició el 14 de febrero de 2012, concluyendo en base a ello, que la facultad de ejecutar las sanciones por Omisión de Pago y por Contravenciones Aduaneras de la Administración Aduanera, no se encuentra prescrita.

Revisados los antecedentes del proceso se evidencia que, fruto de un procedimiento de determinación desarrollado contra la ADRA - Bolivia y solidariamente la ADA CIDEPA Ltda., la Administración Aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011 de 2 de diciembre, por falta de regularización del despacho efectuado con la DUI C-14540 de 29 de octubre de 2007, bajo la modalidad de despacho inmediato, determinando la deuda tributaria en el monto de 32.322,40 UFV's, por tributo omitido, sanción por omisión de pago y la multa por contravención aduanera por vencimiento de plazo; Resolución que fue impugnada en la vía contenciosa tributaria, que a su vez fue rechazada por el juez de la causa mediante Auto de 13 de febrero de 2012; en base a lo que la Administración Aduanera, emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-2014-2015 de 15 de julio, con el que se informó al sujeto pasivo, el inicio de la ejecución Tributaria, al tercer día de su notificación con el mencionado documento.

Al respecto, la ADRA - Bolivia, mediante memorial de 18 de agosto de 2015, se opuso a la ejecución por prescripción de la sanción establecida en la referida Resolución Determinativa, y a la ejecución por prescripción de la acción de la Vista de Cargo referida; al respecto, la Administración Aduanera, mediante Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV 353-2015 de 8 de septiembre, rechazó la solicitud de nulidad y prescripción, determinación que fue recurrida en alzada y en instancia jerárquica, que finalmente emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0279/2016 de 15 de marzo, que resolvió anular obrados hasta el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV-353-2015, a fin de que la

Administración Aduanera emita un nuevo acto administrativo, en el que fundamente y explique los motivos de su decisión; en cuyo cumplimiento se emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 48/2016 de 12 de agosto, que declaró improbada la solicitud de nulidad del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-214-2015, e improbada la oposición por prescripción de la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 078/2011 de 17 de junio y la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011 de 2 de diciembre, manteniendo firme y subsistente la Vista de Cargo, la Resolución Determinativa y el PIET referidos.

En ese entendido, al haber sido impugnada la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011, en la vía contenciosa tributaria; y que fuera rechazada por el Juez de la causa; mediante Auto de 13 de febrero de 2012, la referida Resolución determinativa adquirió firmeza a partir de ese momento, constituyéndose en Título de Ejecución Tributaria; en ese contexto, el art. 59.III del CTB, determina el término de dos años para el caso de ejecución de las sanciones por contravenciones tributarias y conforme al art. 60 del mismo Código, el cómputo de la prescripción para el ejercicio de las facultades de ejecución en el caso de contravenciones tributarias, se da desde el momento en que deuda tributaria adquiere calidad de título de ejecución tributaria, entendiéndose que son Títulos de Ejecución Tributaria, de acuerdo a lo previsto por el art. 108.I numeral 1 del citado Código, entre otros, la Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes.

Bajo ese marco normativo, la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 98/2011, al haberse constituido en Título de Ejecución Tributaria, mediante el Auto de 13 de febrero de 2012, emitido por la autoridad judicial que conoció el proceso contencioso tributario interpuesto por el sujeto pasivo contra la señalada Resolución Determinativa, por haber rechazado la referida demanda; posibilita que el cómputo de la prescripción para la ejecución de la sanción por la contravención tributaria de omisión de pago y de conformidad al art. 60.II del CTB, inicie al día siguiente de la emisión del referido Auto, es decir, a partir del 14 de febrero de 2012, concluyendo el 14 de febrero de 2014, conforme lo previsto por el citado art. 59.III del CTB; en ese



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

entendido, para el cálculo de la prescripción de la sanción por omisión de pago de conformidad a los arts. 59.III, 60.III y 154.IV del CTB, el término de la prescripción se computa desde el momento de que -la Resolución Determinativa, en este caso-, adquiere la calidad de ejecución tributaria, siendo el término a ser calculado de dos años; en el caso de presente, no se advierte que la Administración Aduanera, hubiera efectuado algún acto que interrumpa dicho cómputo, toda vez que el art. 61 del CTB, establece únicamente como causales de interrupción de la prescripción: *"a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, y 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 aquel en que se produjo la interrupción"*, previsión concordante con el art. 154 del mismo cuerpo normativo que establece: *"I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende o interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo"*

De lo expuesto precedentemente, se concluye entonces que la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar la sanción por la contravención tributaria de Omisión de Pago, se encuentra prescrita de acuerdo al cómputo efectuado en base a al Código Tributario Boliviano; en ese entendido, la AGIT incurrió en error al haber revocado parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1014/2016 de 12 de diciembre, en la parte referida a la declaración de prescripción de facultad de cobro de las Sanciones por Omisión de Pago y Contravención Aduanera establecidas en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 098/2011, y mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA 48/2016, misma que concluyó señalando que en el caso presente, no se configuró ninguna de las causales de prescripción establecidas en el Código Tributario Boliviano; toda vez que arribó a la referida determinación, en base al cómputo de la prescripción establecida en una norma -Ley 291-, cuya aplicación era impertinente al caso de autos; consiguientemente, no observó los principios de


congruencia, legalidad y verdad material, a cuyo cumplimiento están obligadas todas las autoridades administrativas o judiciales facultadas para la emisión de una resolución dentro de un procedimiento administrativo o judicial, efectuando una incorrecta interpretación y aplicación de las normas jurídicas invocadas.

En consecuencia, corresponde revocar en parte la Resolución de la AGIT impugnada por la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 a 781 del CPC-1975, 2.1 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA en parte** la demanda de fs. 65 a 84 de obrados, respecto a la prescripción de la ejecución de la facultad de la Administración Aduanera para ejecutar la sanción por la contravención tributaria de Omisión de Pago e **IMPROBADA** respecto a la exención tributaria reclamada; en su mérito, **REVOCA en parte** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0181/2017 de 14 de febrero, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1014/2016 de 12 de diciembre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, 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

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

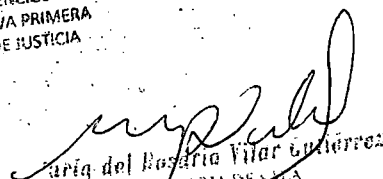
Sentencia N° 31

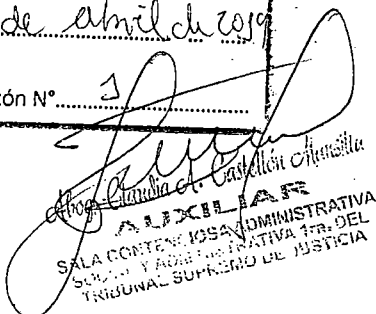
Fecha: 22 de abril de 2019

Libro Tomas de Razón N° 3


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

Ante mí:


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


Abog. Claudia de Castellón Arreola
AJUDANTE
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA 1ª DEL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA