



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA N° 35/2017

EXPEDIENTE : 157/2015
DEMANDANTE : Club The Strongest
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 0384/2015 de fecha 17/03/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 20 de marzo de 2017

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 91 vta., interpuesta por el Club The Strongest, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 72 a 84), la respuesta enviada vía fax de fs. 98 a 115 y en original de fs.121 a 129, el memorial del tercero interesado de fs. 134 a 138, la réplica enviado vía fax de fs. 175 a 180 y presentado en físico de fs. 184 a 186 vta., la dúplica de fs. 190 a 192 vta.; los antecedentes procesales, y,

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Club The Strongest, representado por Federico Martín Villegas Ergueta, interpuso demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la AGIT, fundamentando su acción, en síntesis, en los siguientes términos:

Después de hacer una relación de antecedentes y referir parte de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre, señala que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), interpuso recurso jerárquico, que ameritó la Resolución AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, que revocó la Resolución del Recurso de Alzada, haciendo referencia a una parte de

la resolución ahora impugnada, argumentando -el Club The Strongest- que la AGIT emitió una Resolución en contra de los arts. 59, 60 y 108 del Código Tributario, afectando a su entidad, motivo por el que presentaron su demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Haciendo alusión a los arts. 59, 60 y 108 de la Ley N° 2492, señala que las Declaraciones Juradas presentadas por el Club The Strongest y no pagadas prescribieron, señalando el siguiente N° de Orden de las DD.JJ., impuesto, periodo y finalización de la prescripción: **a)** N° 4683171, Impuesto 200, periodo 4/2009 y finalización de prescripción: 23/05/2013; **b)** N° 9666315, Impuesto 200, periodo 5/2009 y finalización de prescripción: 23/06/2013; **c)** N° 10202808, Impuesto 200, periodo 6/2009 y finalización de prescripción: 23/07/2013; **d)** N° 10529213, Impuesto 200, periodo 8/2009 y finalización de prescripción: 23/09/2013; **e)** N° 6023371, Impuesto 400, periodo 1/2008 y finalización de prescripción: 23/02/2012; **f)** N° 7086629, Impuesto 400, periodo 4/2009 y finalización de prescripción: 23/05/2013; **g)** N° 9540091, Impuesto 400, periodo 5/2009 y finalización de prescripción: 23/06/2013; **h)** N° 10190549, Impuesto 400, periodo 6/2009 y finalización de prescripción: 23/07/2013; e, **i)** N° 10525008, Impuesto 400, periodo 8/2009 y finalización de prescripción: 23/09/2013.

Asimismo refiere indebida aplicación del art. 4 del Decreto Supremo (D.S.) N° 27874, indicado que esta disposición legal refiere a la "ejecutabilidad" de los títulos y no al "inicio del cómputo de la prescripción".

Argumenta que el art. 60 de la Ley N° 2492 señala que el término de la prescripción se computa desde la notificación de los Títulos de Ejecución Tributaria; y, que conforme al art. 108, del que no especifica el cuerpo de disposiciones legales, la Declaración Jurada es el título de ejecución tributaria, debiendo relievase que el contribuyente, al ser el que presenta la Declaración Jurada, en ese mismo acto está manifestando conocimiento de su deuda y en consecuencia operándose la notificación tácita a momento de presentar su Declaración Jurada, que según el contribuyente, es concordante con el art. 94 del "CTB", disposición legal que contradice el criterio de la autoridad demandada *"respecto a que el 'Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria' es el 'Título de Ejecución Tributaria' y no así la 'Declaración Jurada'"* (fs. 90)

Refiere que la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria *"de 17 de febrero de 2014"*, se produjo después de concluido el término de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

prescripción, resultando insostenible la interpretación de que el plazo para emitir el mencionado Proveído, es eterno.

Alega que la normativa vulnerada por la parte demandada, es: **a)** El art. 60.II. de la Ley N° 2492, al no computar el término de la prescripción a partir de la notificación tácita con la Declaración Jurada que se produjo a momento de presentar cada una de las declaraciones juradas; **b)** El art. 59.4. de la Ley N° 2492, al no conceder la prescripción solicitada, no obstante haber transcurrido los cuatro años del término de prescripción para ejercer facultades de ejecución tributaria; **c)** El art. 4 del DS N° 27874, al iniciar el cómputo de la prescripción a partir de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, aspecto que no está establecido en el mencionado artículo; **d)** El art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE) respecto al derecho y garantía al debido proceso (valoración objetiva de la ley), al no haber dado a la normativa aplicable (arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492), la debida aplicación e interpretación; **e)** El debido proceso, art. 115 de la CPE, al considerar que el "Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria" es un "título de ejecución tributaria", pese a que ese documento no está en la lista del art. 108 de la Ley N° 2492; **f)** El debido proceso, (valoración objetiva de la ley) establecidos en el art. 115 de la CPE al haber aplicado indebidamente el art. 4 del DS N° 24874, a una situación no normada por ésta; y, **g)** El art. 119 de la CPE, derecho a la igualdad, al haber emitido una resolución manifiestamente parcializada a favor de la "Administración".

Señala como precedentes constitucionales vinculantes, respecto al debido proceso y haciendo referencia a la aplicación objetiva de la ley, la SCP 1093/2012 de 5 de septiembre, indicando que reiteró los entendimientos de la SC 0160/2010-R de 17 de mayo; y, en relación al derecho a la igualdad, a la SCP 011/2015, sin que especifique fecha.

Concluye señalando que la Resolución ahora impugnada, vulneró sus derechos y garantías constitucionales, así como del ordenamiento jurídico.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, el Club The Strongest solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo; y, consiguientemente, prescritas las facultades de ejecución tributaria contenida en las declaraciones juradas que indica fueron "*detalladas ut supra*".

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Admitida la demanda contencioso administrativa, por decreto de fs. 94, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa, enviada vía fax de fs. 98 a 115 y en original de fs. 121 a 129, con los siguientes argumentos:

Después de hacer referencia una parte de la demanda y los arts. 61 y 62 de la Ley N° 2492, indica que dejó en claro que si el Sujeto Pasivo, determina una deuda tributaria mediante la presentación de una Declaración Jurada que no es pagada o con pago parcial, surge el procedimiento de Ejecución Tributaria a efectos de cobrar el impuesto que fue autodeterminado por él mismo; y, que se inicia con la notificación del Proveído de Ejecución Tributaria, de conformidad a lo previsto en los arts. 94.II y 108.I.6. de la Ley N° 2492, que busca el cobro del impuesto declarado y no pagado.

Refiere que en presente caso, evidenció que el Sujeto Pasivo, presentó el 22 de febrero de 2008, la Declaración Jurada con N° de Orden 6023371, correspondiente al Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo fiscal de enero de 2008; asimismo, que el 22 de mayo, 22 de junio, 22 de julio y 22 de septiembre de 2009, presentó las Declaraciones Juradas F-200, con los Nos. De Orden 4683171, 9666315, 10202808 y 10529213; el F-400 con los Nos. De Orden 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008, correspondientes a los periodos fiscales de abril, mayo, junio y agosto de 2009 por el IVA y el IT; también refiere que las mencionadas declaraciones Juradas F-400, declaró saldos a favor del Fisco sin realizar pago alguno, lo que dio lugar al inicio del proceso de Ejecución Tributaria, con la notificación el 17 de febrero de 2014 del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 201420600210 de 28 de enero de 2014, en aplicación del art. 108 de la Ley N° 2492.

Alega que la entidad demandante, no puede realizar interpretaciones de "la normativa jurídico legal" (fs. 122 vta.) apartadas del procedimiento, por lo que no es evidente que el contribuyente, al ser quién presenta la Declaración Jurada, en ese mismo acto estaría manifestando conocimiento de su deuda y en consecuencia se estaría operando la notificación tácita a momento de presentar su Declaración Jurada, interpretación errada, haciendo posteriormente alusión al art. 60, parágrafo I. y II. de la Ley N° 2492, en relación al cómputo de la prescripción, para luego señalar que al ser la Declaración Jurada un título de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

ejecución tributaria, no puede presumirse que al momento de su presentación, se produce una tácita notificación, para luego cuestionar de qué pasaría si se produce una rectificación y si ésta, sería otra notificación tácita.

Arguye que en la Resolución ahora impugnada, señaló que el Proveído de Ejecución Tributaria que incluye los Títulos de Ejecución Tributaria, haciendo referencia también a las Declaraciones Juradas entre paréntesis, detalla el formulario, periodo, impuesto y el importe de la deuda, dando inicio con la notificación a la ejecución tributaria, haciendo alusión al art. 4 del Decreto Supremo (DS) N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, por lo que la ejecución de las Declaraciones Juradas constituidas en Título de Ejecución Tributaria, se da con la notificación del PIET, dando inicio a la ejecución tributaria.

Refiere que en el presente caso, se tratan de Declaraciones Juradas del IT; Form. 400 por los periodos fiscales de enero 2008; abril, mayo, junio y agosto 2009; y, del IVA, Form. 200, por los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto 2009, que no fueron pagados; y, que en términos del art. 94 de la Ley N° 2492, se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuada por el sujeto pasivo ante la Administración Tributaria, cuya ejecución tributaria se inicia sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, que se constituye en título de ejecución tributaria, suficiente para iniciar la etapa de ejecución ante el no pago o pago parcial de la deuda declarada.

Indica que el demandante habría referido que la AGIT "violó" los arts. 60, II. y 59.4. de la Ley N° 2492 y que "aplicó indebidamente" el art. 4 del DS N° 27874; al respecto, la autoridad demandada, señala que la supuesta vulneración de esa normativa jurídico legal, fue desvirtuado por completo cuando sustentó que si el Sujeto Pasivo determina la deuda tributaria mediante la presentación de una Declaración Jurada que no es pagada o con pago parcial, surge el procedimiento de ejecución tributaria a efecto de cobrar el impuesto que fue autodeterminado por él mismo; y, que se inicia con la notificación del Proveído de Ejecución Tributaria.

También señala que, en cuanto a los puntos denunciados por el demandante, respecto a que se "violó": el derecho y garantía del Debido Proceso (valoración objetiva de la ley) establecido por el art. 115 de la CPE, al no haber dado a la normativa aplicable (arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492), la debida aplicación e interpretación; al debido proceso, art. 115 de la CPE, al considerar que el "Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria" es un "título de ejecución

tributaria”, pese a que ese documento no está en la lista del art. 108 de la Ley N° 2492; al debido proceso, (valoración objetiva de la ley) establecidos en el art. 115 de la CPE al haber aplicado indebidamente el art. 4 del DS N° 24874, a una situación no normada por ésta; y, el art. 119 de la CPE, derecho a la igualdad, al haber emitido una resolución manifiestamente parcializada a favor de la “Administración”; al respecto, la autoridad demandada señala que el demandante debe acreditar de qué manera supuestamente habrían sido lesionados sus derechos y que debe hacer una relación y nexo de causalidad entre los hechos y el derecho conculcado, haciendo alusión al Auto Constitucional N° 0099/2012-RCA de 6 de julio, y mencionando a la Sentencia Constitucional N° 0365/2005-R (no especifica fecha de emisión); a la Sentencia Constitucional N° 0733/2014-AAC de 15 de abril de 2014 y los Autos Constitucionales “AC 0056/2010-RCA, AC 0117/2010-RCA y AC 0212/2012-RCA”.

Asimismo, respecto al debido proceso, hace alusión a la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0347/2012 de 22 de junio, para posteriormente señalar que el demandante no expuso qué elemento del debido proceso habría infringido la AGIT, habiéndose limitado a citar “*disposición constitucional sin determinar la relación de causalidad con el derecho o garantía supuestamente lesionados*” (fs. 124 y vta.), por lo que no demostró vulneración al debido proceso, haciendo luego referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, concretamente a la Sentencia N° 229/2014 de 15 de septiembre.

En el subtítulo “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN”, hace alusión a la Sentencia Constitucional N° 532/2014 de 10 de marzo, para concluir indicando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución que emitió, ahora impugnada.

Bajo el subtítulo de “SISTEMA DE DOCTRINA TRIBUTARIA”, también hace referencia a la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1362/2014 de 23 de septiembre; y, en el subtítulo “JURISPRUDENCIA” hace alusión a la Sentencia Constitucional N° 532/2014 de 10 de marzo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la AGIT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

III. DE LOS ARGUMENTOS DEL TERCERO INTERESADO

Mediante memorial de fs. 134 a 138, se apersonó la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez, argumentando en síntesis lo siguiente:

Haciendo referencia a **supuesta indebida aplicación del art. 4 del DS N° 27874 y art. 60.II de la Ley N° 2492**; y, después de hacer alusión a una parte de la demanda, señala que el Club The Strongest, presentó Declaraciones Juradas del IT, Form. 400, por los periodos fiscales enero 2008; abril, mayo junio y agosto 2009; e, IVA Form. 200, por los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto 2009, en lo que declaró saldos a favor del Fisco sin realizar pago alguno; que en términos del art. 94 de la Ley N° 2492, se reflejan en autodeterminaciones de deuda tributaria efectuado por el sujeto pasivo, cuya ejecución tributaria se inició con la notificación realizada el 17 de febrero de 2014 del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 201420600210 de 28 de enero de 2014, en aplicación del art. 108 de la Ley N° 2492; y, que sin embargo, el contribuyente, inobservando disposiciones legales solicitó prescripción de la facultad de ejecución tributaria, misma que fue resuelta mediante Auto Administrativo N° 00035/2014 de 25 de agosto, que declaró la improcedencia de la referida solicitud; y, que fue confirmada por la Resolución ahora impugnada.

Alega que el demandante, pretende dar una interpretación "*antojadiza a la normativa aplicable*" (fs. 135); y, después de hacer alusión al art. 4 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, indica que la ejecución de las Declaraciones Juradas constituidas en Títulos de Ejecución Tributaria, se da inicio con la notificación del PIET; y no como erradamente arguye el demandante de que el cómputo de la prescripción se inicia al día siguiente en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; sin considerar -según el tercero interesado- que la Administración Tributaria procede a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la Ley N° 2492, a partir del tercer día siguiente a la notificación con el PIET dando inicio a la ejecución de los mencionados títulos. Alega que no se puede pretender iniciar el cómputo de la prescripción de la facultad de ejecución tributaria a partir de las Declaraciones Juradas, sin que aún no se haya iniciado la facultad de ejecución tributaria.

Refiere que art. 60.II. del Código Tributario señalaría que, el término de prescripción para el ejercicio de la facultad de ejecución tributaria de la Administración Tributaria, se computa desde la notificación con los títulos de

ejecución tributaria, "**ES DECIR DESDE LA NOTIFICACIÓN DEL PROVEÍDO DE INICIO DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA, DILIGENCIA DE NOTIFICACIÓN QUE DARIA INICIO A LA FACULTAD DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA**" (fs. 135); y, que entiende que el cómputo de la prescripción empezaría recién a partir del 17 de febrero de 2014, con la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 201420600210, haciendo posteriormente referencia a los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492, concluyendo que el cómputo realizado por el contribuyente es errado porque no puede pretender computar el transcurso de un término, sin que éste se haya iniciado.

Haciendo referencia a **supuesta contradicción del art. 94 de la Ley N° 2492, con el fundamento de la Resolución de Recurso Jerárquico**; y, después de hacer alusión a una parte de la demanda, el tercero interesado señala que la Resolución ahora impugnada, no señala que el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria es el Título de Ejecución Tributaria; y, que por el contrario, la mencionada resolución indicaría que se tratan de Declaraciones Juradas del impuesto, cuya ejecución tributaria se iniciaría sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa. Argumenta que la AGIT estableció que la Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo y que determina deuda tributaria, cuando no fue pagada o que ha sido pagada parcialmente, se constituye en Título de Ejecución Tributaria conforme lo establece el numeral 6, párrafo I del art. 108 de la Ley N° 2492; y, que en ese sentido, el Proveído de Ejecución Tributaria que incluye los Títulos de Ejecución Tributaria (Declaraciones Juradas) que detalla el formulario, periodo, impuesto y el importe de la deuda, da inicio a la ejecución tributaria con la notificación del PIET, conforme lo establece el art. 4 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, Disposición Final y Transitoria Tercera de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 y art. 60.II. de la Ley N° 2492, por lo que la Resolución impugnada, se sujetó a disposiciones legales, cumpliendo el principio de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso.

Asimismo aclara que no existe notificación con las Declaraciones Juradas que dé inicio el término de la prescripción; y, que es a partir de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, que "**LA ADMINISTRACIÓN**" (fs. 136) procede a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la Ley N° 2492. Indica que el demandante, no puede pretender iniciar el cómputo de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

la prescripción de la facultad de ejecución tributaria a partir de las declaraciones juradas, sin que aún no se haya iniciado la facultad de ejecución tributaria.

Después de hacer alusión como jurisprudencia, a los Autos Supremos N° 056/2013 de 22 de noviembre y N° 110/2015-L de 12 de mayo, y el art. 4 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004 y la Disposición Final y Transitoria Tercera de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, señala que a partir de la aplicación de las disposiciones legales glosadas, la Administración Tributaria tiene facultades para adoptar las medidas coactivas descritas en el art. 110 de la Ley N° 2492.

También hace referencia al AS N° 203/2014 de 11 de noviembre, para nuevamente reiterar las disposiciones legales referidas en párrafo precedente, concluyendo que la supuesta transgresión y violación alegada por el demandante no existe, porque la Administración Tributaria empezó a ejercer su facultad de ejecución tributaria el 17 de febrero de 2014, fecha en que se notificó al ahora demandante con el PIET, por lo que no transcurrió los cuatros para que se configure la prescripción establecida en el art. 59 de la Ley N° 2492.

Concluye, que en cumplimiento del principio de congruencia, se emita pronunciamiento sólo sobre los argumentos planteados por la entidad demandante.

III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbada la demanda; y, se le haga conocer cuánto acto jurisdiccional se emita.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que fue enviada vía fax de fs. 175 a 180 y presentado en físico de fs. 184 a 186 vta.; y, corrida para dúplica, la misma cursa de fs. 190 a 192 vta.; y, por decreto a fs. 198, se dispuso Autos para Sentencia.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 12 del Anexo, se encuentra el Formulario **400** (IT), N° de Orden 6023371 de "22\02\2008", correspondiente al mes de **enero del año 2008**.

IV.2.- A fs. 14 del Anexo, se encuentra el Formulario **200** (IVA), N° de Orden 4683171 de "22\05\2009", correspondiente al mes de **abril del año 2009**.

IV.3.- A fs. 17 del Anexo, se encuentra el Formulario **400** (IT), N° de Orden 7086629 de "22\05\2009", correspondiente al mes de **abril del año 2009**.

IV.4.- A fs. 20 del Anexo, se encuentra el Formulario **200** (IVA), N° de

Orden 9666315 de "22\06\2009", correspondiente al mes de **mayo del año 2009**.

IV.5.- A fs. 24 del Anexo, se encuentra el Formulario **400** (IT), N° de Orden 9540091 de "22\06\2009", correspondiente al mes de **mayo del año 2009**.

IV.6.- A fs. 26 del Anexo, se encuentra el Formulario **200** (IVA), N° de Orden 10202808 de "22\07\2009", correspondiente al mes de **junio del año 2009**.

IV.7.- A fs. 30 del Anexo, se encuentra el Formulario **400** (IT), N° de Orden 10190549 de "22\07\2009", correspondiente al mes de **junio del año 2009**.

IV.8.- A fs. 33 del Anexo, se encuentra el Formulario **200** (IVA), N° de Orden 10529213 de "22\09\2009", correspondiente al mes de **agosto del año 2009**.

IV.9.- A fs. 34 del Anexo, se encuentra el Formulario **400** (IT), N° de Orden 10525008 de "22\09\2009", correspondiente al mes de **agosto del año 2009**.

IV.10.- De fs. 121 a 122 del Anexo, se encuentra el Provéido de Inicio de Ejecución Tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, que anuncia al contribuyente que a partir del tercer día siguiente a la notificación con ese Provéido, la Administración Tributaria procederá a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la Ley N° 2492, entre otros aspectos.

IV.11.- A fs. 126 del Anexo, cursa la notificación por cédula realizada el 17 de febrero de 2014 al contribuyente Club The Strongest, con los siguientes documentos: SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200213; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200223; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200228; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200220; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200221; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200225; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200218; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200226; SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/20142072002(.)5 (el penúltimo número es ilegible por estar sobrepuesto); y, SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/2014207200219.

IV.12.- De fs. 173 a 174 del anexo, se encuentra el memorial que en la suma indica "**DEMANDA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA DEL SUPUESTO ADEUDO QUE INDICA**" por parte del sujeto pasivo, Club The Strongest, dirigida a "**GERENTE DISTRITAL LA PAZ DEL SERVICIO NACIONAL DE IMPUESTOS**"

IV.13.- De fs. 178 a 181 del anexo, cursa el Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto, que declaró improcedente la prescripción planteada de los adeudos tributarios contenidos en el Provéido de Inicio de Ejecución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Tributaria con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/PIET201420600210 de 28 de enero de 2014.

IV.14.- De fs. 59 a 70 vta. de obrados, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre, que dispuso revocar totalmente el Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto; y, consiguientemente prescrita la facultad de cobro del IT del periodo fiscal enero 2008 en la Declaración Jurada N° de Orden 6023371 y del IVA e IT de los periodos fiscales abril, mayo, junio y agosto de 2009 concerniente a las Declaraciones Juradas con Nos. de Orden 4683171, 9666315, 10202808, 10529213, 7086629, 9540091, 10190549 y 10525008.

IV.15.- De fs. 72 a 84 de obrados, se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre; y, consiguientemente declaró firme y subsistente el Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que el motivo de la *litis* se circunscribe a determinar: Si se produjo o no la prescripción para la ejecución tributaria de los periodos demandados por el contribuyente; y, consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT al revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014; y, declarar firme y subsistente el Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la

naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

De la revisión de antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, que anuncia al contribuyente que a partir del tercer día siguiente a la notificación con ese Proveído, la Administración Tributaria procederá a ejecutar las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la Ley N° 2492; sin embargo, se observa que con este documento, no se realizó notificación legal alguna al contribuyente, toda vez que la notificación por cédula practicada el 17 de febrero de 2014, cursante a fs. 126 del anexo, no se encuentra como documento de notificación el mencionado Proveído.

Sin embargo, es de precisar que la notificación no es un fin en sí mismo, sino un medio para que la persona conozca su situación, a los fines de que se respete su derecho al debido proceso y a la defensa, consagrado en el art. 115.II. de la Constitución Política del Estado; que en el caso de autos, si bien es cierto que no fue notificado legalmente, pero el contribuyente, se dio por notificado al haberse enterado del contenido del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/ PIET/201420600210 de 28 de enero de 2014, motivo por el que presentó memorial (fs. 173 a 174) el 20 de febrero de 2014, a la Administración Tributaria, demandando prescripción de su obligación tributaria; y que fue respondida mediante Auto Administrativo N° 0035/2014 de 25 de agosto, que declaró improcedente.

Al respecto, es de considerar que la Constitución Política del Estado, en su art. 180.I., estableció que uno de los principios en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, es la verdad material; que en el caso de autos, pese a que el contribuyente no fue notificado legalmente; sin embargo, **la verdad material, es que tuvo conocimiento** (que es la finalidad de una notificación) del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

mencionado Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° SIN/GDLPZ/DJCC/PIET/201420600210, por lo asumió defensa; por lo que **se considera como válida la notificación tácita (no expresa) al contribuyente en fecha 17 de febrero de 2014**, más aún cuando el mismo sujeto pasivo se consideró notificado en esa fecha, por lo expresado en su demanda. Al respecto, la jurisprudencia emanada por este Tribunal Supremo de Justicia, a través de la Sentencia N° 218/2013 de 1 de julio, entre los fundamentos de su determinación hizo referencia a la jurisprudencia constitucional en los siguientes términos:

*"...la **Jurisprudencia Constitucional, que es de carácter vinculante**, señala en la S.C. 1888/2011-R de 7 de noviembre de 2011, lo siguiente:*

*'III.7. **Principio de prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal***

La doctrina diferencia entre el derecho material, de fondo o sustantivo y el derecho formal, ritual o adjetivo; el primero, como su nombre lo indica, es sustancial pues consagra en abstracto los derechos; el segundo, establece la forma de la actividad jurisdiccional, cuya finalidad es la realización de tales derechos, es decir se traduce en un medio que tienen los integrantes de una determinada sociedad para lograr la efectiva tutela de sus derechos. De ahí, el derecho formal tiene una naturaleza instrumental y adjetiva frente al derecho sustancial.

Al respecto, la SC 0897/2010-R de 10 de agosto, en su fundamento jurídico III.4 precisó que: 'En ese contexto, la doctrina y la jurisprudencia comparada reconocen el denominado 'principio de prevalencia del derecho sustancial', que se ha desarrollado ante la problemática emergente de la prevalencia de lo formal o lo material que tiene particular importancia en materia constitucional...'

También señala:

*"De acuerdo a la doctrina este principio supone que **las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial**, por ello en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto..."*

Posteriormente indica:

*"El principio de **prevalencia del derecho sustancial sobre el formal**, se desprende del **valor supremo justicia**, que es uno de los pilares*

fundamentales del Estado democrático de derecho y que se encuentra consagrado por el art. 8.II de la Constitución Política del Estado vigente (CPE), pues en mérito a éste los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180.I de la CPE que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de 'verdad material', debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional.

*De este modo debe entenderse que **la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal estéril que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos**". (las negrillas y subrayados son nuestros)*

Por otra parte, del examen de obrados, se advierte que el contribuyente realizó las siguientes Declaraciones Juradas: **a)** Del Form. 400 correspondiente al enero 2008, en fecha 22 de febrero de 2008; **b)** De los Form. 200 y 400 correspondientes al mes de abril de 2009, en fecha 22 de mayo de 2009; **c)** De los Form. 200 y 400 correspondientes al mes de mayo de 2009, en fecha 22 de junio de 2009; **d)** De los Form. 200 y 400 correspondientes al mes de junio de 2009, en fecha 22 de julio de 2009; y **e)** De los Form. 200 y 400 correspondientes al mes de agosto de 2009, en fecha 22 de septiembre de 2009, cursantes a fs. 12, 14, 17, 20, 24, 26, 30, 33 y 34 del anexo, respectivamente.

Al respecto, el sujeto pasivo en su demanda admite lo siguiente: "...las declaraciones juradas presentadas por el **CLUB THE STRONGEST** y no pagadas..." (fs. 89 vta.), para luego referir que han prescrito según el detalle que lo realiza en un cuadro. Consiguientemente, de conformidad al art. 108.6. de la Ley N° 2492, es considerada como Título de Ejecución Tributaria, toda vez que señala "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"; además, que la misma Administración Tributaria los considera en esta condición en el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, señalando en su cuadro "**Título de Ejecución Tributaria**" "**Declaración Jurada**" (fs. 121).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En mérito a estas consideraciones, es de advertir que el art. 59.I. de la Ley N° 2492 vigente en los periodos adeudados por el contribuyente, estableció que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria, para luego indicar en el punto 4., "Ejercer su facultad de ejecución tributaria". Por su parte, el art. 60.II. de la Ley N° 2492, también vigente en los mencionados periodos, estableció que el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Al respecto, el art. 108 de la mencionada ley, establece como títulos de ejecución tributaria: **a)** La Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen; **b)** Los Autos de Multa firmes; **c)** La Resolución firme dictada para resolver el Recurso de Alzada; **d)** La Resolución que se dicte para resolver el Recurso Jerárquico; **e)** La Sentencia Judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone; **f)** La 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; **g)** La 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; **h)** Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos; e, **i)** La Resolución administrativa firme que exija la restitución de lo indebidamente devuelto. Que, como se podrá advertir, **ocho de los nueve** títulos de ejecución tributaria, son emitidas por personas ajenas al contribuyente, por lo que resulta necesario y obligatorio que éstos se hagan conocer al sujeto pasivo a través de la notificación prevista en el art. 60.II. de la Ley N° 2492, porque lo contrario, significaría atentar contra el derecho del debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente previsto en el art. 115.II. de la CPE, aspecto que no ocurre, **cuando es el mismo contribuyente, teniendo conocimiento de sus propias acciones, no se advierte la necesidad de que se tenga que realizar notificación alguna de sus propios actos, peor aún, que tenga que ser realizada por persona o entidad externa al mismo contribuyente;** toda vez que como se manifestó, que la notificación no es un fin en sí mismo, sino un medio para que la persona conozca su situación; y, que en este caso, el sujeto pasivo conoce sus propios actos por lo que a partir del momento en que éstas son realizadas por el sujeto pasivo, se consideran que asumió conocimiento de

los mismos, con efectos similares al que cumple una notificación, poner en conocimiento, que es la verdad material y que es uno de los principios en los que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, conforme lo establece el art. 180.I. de la CPE y la jurisprudencia señalada en la presente fundamentación, la Sentencia N° 218/2013 de 1 de julio.

Así, el art. 94.II. de la Ley N° 2492, señala que la **deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo** o tercero responsable y **comunicada a la Administración Tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa**, cuando la Administración Tributaria compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial. Consiguientemente, **al ser esta disposición legal de carácter especial porque se refiere al actuar del contribuyente** y que es acorde a lo establecido en el art. 108.6. de la Ley N° 2492, **es de aplicación preferente** (el art. 94.II. de la Ley N° 2492) frente a la indicada en el art. 60.II. de la Ley N° 2492, que es una disposición de carácter general, porque regula varios tipos de títulos de ejecución tributaria. Así, el art. 15.I. de la Ley N° 25 de 24 de junio de 2010, entre sus regulaciones señala "*...La ley especial será aplicada con preferencia a la ley general*".

Por otra parte, el argumento de la autoridad demandada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido de que el Proveído de Ejecución Tributaria que incluye los Títulos de Ejecución Tributaria, haciendo referencia también a Declaraciones Juradas, daría inicio con la notificación a la ejecución tributaria, haciendo alusión al art. 4 del Decreto Supremo (DS) N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, para luego indicar que la ejecución de las Declaraciones Juradas constituidas en Títulos de Ejecución Tributaria, se da con la notificación del PIET, dando inicio a la ejecución tributaria; al respecto, no ajusta su criterio a lo que realmente establece la mencionada disposición legal, toda vez que la mencionada disposición legal, indica que la ejecutabilidad de los títulos listados en el párrafo I del art. 108 de la Ley N° 2492, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnable; consiguientemente, el término "ejecutabilidad", está referido a un **objeto, al título de ejecución tributaria, no a la facultad** de la Administración Tributaria, que **es otro aspecto totalmente distinto**; toda vez que esa ejecutabilidad es producto o resultado de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

la facultad que tiene la Administración Tributaria para ejercer la ejecución tributaria.

Por otra parte, el art. 60.II. de la Ley N° 2492, al señalar que el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria, de ninguna manera indica con el "**Proveído del inicio** de ejecución tributaria", frase referida a un proveído que no está señalado en el art. 108 del mismo cuerpo de disposiciones legales, sino que indica que será con la notificación del título de ejecución tributaria, que es un aspecto totalmente distinto, ya que en el caso previsto en el art. 108.3. de la Ley N° 2492, la notificación será realizada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, toda vez que de acuerdo con esta disposición legal, la ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria (porque no puede haber otra institución que haga esta ejecución), y será con la notificación de la "*Resolución firme dictada para resolver el Recurso de Alzada*" notificación que deberá realizarla la autoridad que declaró firme la Resolución de Alzada; aspecto similar ocurre con los párrafos 4., respecto a la resolución que se dicte para Resolver el Recurso Jerárquico; y, con el párrafo 5., que refiere a la Sentencia Judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone; en este caso, la notificación será realizada por la autoridad judicial que declaró ejecutoriada la Sentencia; y, ello, se debe a una lógica, que la Administración Tributaria, no puede realizar ejecución tributaria alguna, entretanto no se encuentre ejecutoriada -en los casos señalados como ejemplos-, la resolución del Recurso de Alzada, del Recurso Jerárquico o la Sentencia emanada por autoridad judicial, menos que estas resoluciones, sean debidamente notificadas al contribuyente, en cuyo caso, se atentaría el derecho al debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente.

Por lo expuesto en párrafo precedente, la notificación con los títulos de ejecución tributaria, no en todos los casos son notificados por la Administración Tributaria, sino por toda autoridad de donde emane una resolución de carácter firme y las referidas en el mencionado art. 108 de la Ley N° 2492, disposición que además no hace referencia a "Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria". Consiguientemente, la autoridad demandada, al haber revocado la Resolución del Recurso de Alzada, actuó al margen de lo dispuesto en las disposiciones legales, haciendo una interpretación errada de las mismas.

Por otra parte, considerar que el término de la prescripción empezaría a correr a partir del momento en que el sujeto pasivo sea notificado con el Proveído

del Inicio de la Ejecución Tributaria, implicaría vulneración a los derechos del contribuyente, porque atentaría el principio de la Seguridad Jurídica consagrado en el art. 178.I. de la Constitución Política del Estado, porque un Título de Ejecución Tributaria, **no puede quedar pendiente por un año, cinco años, diez, quince, veinte, cincuenta o cien años**, hasta que la Administración Tributaria, recién se le ocurra notificar con el "Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria" **para que recién empiece a correr el término de la prescripción**, toda vez que no es ese el sentido de esta institución, sino que, el que tenga algún derecho, lo ejerza en un tiempo razonable (de la prescripción) para ejecutar lo que le corresponde.

Consiguientemente, **el término de la prescripción, empieza a correr a partir del momento en que la entidad o persona que emitió la Resolución o documento, no susceptible de recurso ulterior, notifique al contribuyente**; y que pueden ser: **a)** La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria; **b)** La Autoridad General de Impugnación Tributaria; **c)** La autoridad judicial correspondiente; **d)** La Administración Tributaria; o, **e)** El mismo contribuyente para el caso previsto en el art. 108.6., de la Ley N° 2492.

En mérito a lo expuesto en párrafo precedente, en el caso de autos, el término de la prescripción empezó a correr a partir del día siguiente en que el contribuyente realizó y presentó su Declaración Jurada, pendiente de pago; por lo que al estar vigente en las gestiones 2008 y 2009, el art. 59 de la Ley N° 2492 que disponía que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para "*4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria*", entonces se tiene que en el caso: **a)** Del Form. 400 (IT), correspondiente al periodo enero de 2008, el término de prescripción fue hasta el 23 de febrero de 2012; **b)** De los Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo abril/2009, hasta el 23 de mayo de 2013; **c)** De los Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo mayo/2009, hasta el 23 de junio de 2013; **d)** De los Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo junio/2009, hasta el 23 de julio de 2013; y, **e)** De los Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), periodo agosto/2009, hasta el 23 de septiembre de 2013; de manera que a la fecha de la emisión del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, emitida el 28 de enero de 2014, los impuestos precedentemente señalados, se encontraban prescritos.



VI.1. Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, no ajustó a derecho sus determinaciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil de 1975, en concordancia con los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 91 vta., interpuesta por el Club The Strongest, representado por Federico Martín Villegas Ergueta; y en su mérito, deja sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0384/2015 de 17 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y, en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0993/2014 de 29 de diciembre emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

[Firma]
Mgr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



[Firma]
Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRÉSIDENTE
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

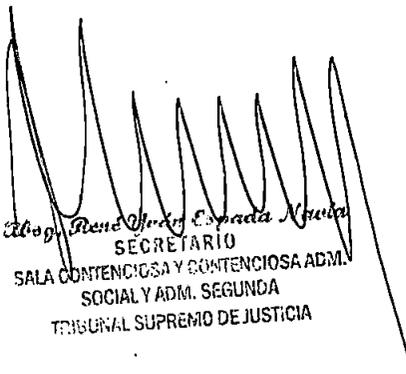
Ante mí:

[Firma]
Ilva René María España Mauica
SECRETARIO
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia N°...35/2017...Fecha: 20/03/17

Libro Tomas de-Razón N°...01/2017-CA


Abog. René Víctor Espada Nuñez
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA