ORU-0007/2020

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 42
Sucre, 16 de septiembre de 2021

Expediente:	268/2019-CA
Demandante:	Vicente Fernández Castro
Demandado:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada:	AGIT- RJ 0948/2019 de 9 de septiembre
Magistrado Relator:	Lic. José Antonio Revilla Martínez

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Vicente Fernández Castro, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 18, interpuesta por Vicente Fernández Castro (en adelante el contribuyente), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0948/2019 de 9 de septiembre de fs. 4 a 15; el Auto de Admisión de 2 de enero de 2020 de fs. 20; la contestación a la demanda de fs. 35 a 42; el Decreto de Autos para Sentencia de 30 de julio de 2021 de fs. 70; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 6 de septiembre de 2012, la Gerencia Distrital II Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante el SIN) notificó mediante cédula (fs. 2 del Anexo 1) al contribuyente con la **Orden de Verificación** (en adelante OV) **N° 0012OFE00118 de 6 de septiembre de 2012** (fs. 2 del Anexo 1), que comunicó el inicio de la verificación de los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) y el Impuesto a las Transacciones (en adelante IT), de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008; y le solicitó documentación detallada mediante Requerimiento Nº 00113592 (fs. 3 Anexo 1).

El 24 de mayo de 2013, el SIN notificó mediante cédula (fs. 215 del Anexo 2) al contribuyente con la Vista de Cargo (en adelante VC) **CITE:SIN/GDOR/DF/FE/VC/096/2013 de 22 de mayo de 2013** (fs. 199 a 209 de los Anexos 1 y 2), que estableció un adeudo preliminar de 153.348 UFV's, que incluye tributo omitido, intereses, sanción del 100% por la conducta tributaria y multa por incumplimiento a deberes formales, por concepto de IVA e IT del periodo fiscal diciembre 2008, calificando preliminarmente la conducta al contribuyente, como omisión de pago.

El 28 de junio de 2013, el SIN notificó mediante cédula (fs. 229 del Anexo 2) al contribuyente con la **Resolución Determinativa** (en adelante RD) **N° 17-00311-13 de 26 de junio de 2013** (fs. 222 a 227 del Anexo 2), que estableció determinar de oficio y sobre base cierta la obligación impositiva contra el contribuyente, por la suma de 154.328 UFV's , por impuesto al IVA e IT, más intereses, sanción por omisión de pago

por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008, incluida la multa por incumplimiento de deberes formales.

El 20 de diciembre de 2013, el SIN notificó mediante cédula al contribuyente, con la **Providencia de Inicio de Ejecución Tributaria** (en adelante PIET) **Nº 24-00863-13 de 23 de julio de 2013** (fs. 236 del Anexo 2), que señaló, estando firme y ejecutoriada la RD N° 17-00311-13 de 26 de junio de 2013; anunció al contribuyente el inicio de la ejecución tributaria del mencionado título al tercer día de su legal notificación con el PIET y dispuso las medidas coactivas de fs. 237 a 248.

Mediante Memorial presentado el 2 de enero de 2019 (fs. 250 a 251 del Anexo 2), el contribuyente solicitó prescripción de las acciones para ejercer la facultad de ejecución tributaria, en aplicación del art. 59-I, núm. 4 del Código Tributario Boliviano (CTB-2003), sin modificaciones previstas en las Leyes Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, respecto al PIET Nº 24-00863-13 de 23 de julio de 2013.

El 15 de marzo de 2019, el SIN notificó personalmente al contribuyente, con el **Auto Nº 251940000241 de 7 de febrero de 2019**, que **RECHAZÓ** la prescripción opuesta.

Contra Auto Nº 251940000241 de 7 de febrero de 2019, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 8 Anexo 1 de los antecedentes administrativos), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Oruro (en adelante ARIT), la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0718/2019 de 1 de julio** (fs. 44 a 52 del Anexo 1), que **CONFIRMÓ** el Auto Nº 251940000241 de 7 de febrero de 2019 emitida por la Administración Tributaria y dispuso mantener firme y subsistente la facultad de ejecución tributaria de la deuda establecida en la RD Nº 17-00311-13de 26 de junio de 2013, en relación con el PIET Nº 24-00863-13 de 26 de julio de 2013.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 64 a 66 del Anexo 2); emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0948/2019 de 9 de septiembre** (fs. 95 a 106 del Anexo 2), que **CONFIRMÓ** la resolución impugnada.

Contra la referida Resolución de Recurso Jerárquico, el contribuyente formuló la demanda contencioso administrativa (fs. 16 a 18), que se pasa a resolver:

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA, LA CONTESTACIÓN Y EL APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO:

Demanda.

El contribuyente, relacionó los antecedentes administrativos hasta que la AGIT emitió la resolución impugnada y alegó que, conforme consta en la RD Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, los hechos generadores alcanzó al periodo de diciembre de 2008; por lo que, conforme con el principio de irretroactividad previsto en el art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE), se debió aplicar el art. 59-I del Código Tributario Boliviano (CTB-2003), sin considerar las modificaciones incorporadas por las Leyes Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y Nº 317 de 11 de diciembre de 2012 y Nº 812 de 30 de junio de 2016.

Afirmó, que el Art. 59-I del CTB-2003 (texto ordenado), vigente en el momento del hecho generador, correspondiente al periodo de diciembre de 2008, dispone: "*I. Prescribirán a los cuatro años (4) las acciones de la Administración tributaria para: (...) 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria*"; por su parte, el art. 60-II de la misma normativa, prevé: "*En el supuesto 4 del parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución Tributaria*".

Alegó que conforme a las normas descritas, la RD Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, el contribuyente fue notificado el 28 de junio de 2013 y el 18 de julio de 2013, adquirió la calidad de título de ejecución tributaria, conforme prevé el art. 108-I, núm. 3 del CTB-2003 y de acuerdo al art. 60-II del CTB-2003, el cómputo de los cuatro (4) años, para ejercer la facultad de ejecución tributaria, comenzó el 19 de julio de 2013 y finalizó el 19 de julio de 2017; durante el curso de dicho periodo, no se produjo ninguna causal de interrupción o suspensión del curso de la prescripción, que prevén los arts. 61 y 62 del CTB.

Afirmó que la AGIT, en la página 20 de la Resolución Jerárquica impugnada, desconoció que no correspondía la aplicación retroactiva de la Ley Nº 291, que modificó el art. 56-IV de la Ley 2492, señalando: "*La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible*"; citó la Sentencia Nº 16/2016 de 4 de abril de 2016 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia (no señaló la Sala); consiguientemente, ratificó que al vencimiento del día 19 de julio de 2017, operó la prescripción de la acción de la Administración Tributaria, para ejercer su facultad de ejecución tributaria, en aplicación del art. 59-I, núm. 4 del CTB-2003.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se "**REVOQUE**" la resolución impugnada; en consecuencia, se "**REVOQUE**" el Auto Nº 251940000241 de 7 de febrero de 2019.

Admisión.

Mediante Auto de 2 de enero de 2020 de fs. 20, este Tribunal admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiendo el traslado al demandando y al tercero interesado mediante provisión citatoria a objeto que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT mediante memorial de fs. 35 a 42, contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

Relacionando los antecedentes ocurridos tanto en instancia administrativa, como en etapa recursiva, señaló que los argumentos de la demanda, son una reiteración de los expuestos y resueltos en instancia recursiva; encontrándose el Tribunal Supremo de Justica (en adelante TSJ) impedido de ingresar al fondo de la acción, al existir carencia de carga recursiva del contribuyente, conforme a la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, emitida por Sala Plena del TSJ.

Citando las Sentencias N° 252/2017 de 18 de abril, emitida por la Sala Plena del TSJ, referida a la falta de carga argumentativa y N° 32/2016 de 20 de octubre, emitida por

el TSJ (no indicó la Sala emisora), referida a que no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso expresar la parte actora; alegó que, con el fin de no violentar la seguridad jurídica y la congruencia, deberá declararse improbada, al no demostrar las razones de su pretensión.

Afirmó que la AGIT, como entidad administrativa encargada de impartir justicia tributaria, por disposición del art. 197 del CTB-2003, no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, correspondiendo aplicar las disposiciones legales vigentes (Leyes Nos. 291, 317, 812), conforme dispone el art. 4 inc. c) de la Ley N° 2341, normas jurídicas que por imperio de lo establecido en el art. 5 de la Ley Nº 027, Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (en adelante LTCP), se presume la constitucionalidad de toda Ley, Decreto, Resolución y todo acto de los Órganos del Estado en todos sus niveles.

Alegó que la AGIT, una vez que revisó los antecedentes administrativos, evidenció que el texto original del CTB-2003, señalaba que las acciones de la Administración Tributaria, para ejercer su facultad de ejecución tributaria, prescribía a los 4 años, computables desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria; texto que estuvo vigente, hasta las modificaciones efectuadas por el legislador, a través de la Ley Nº 291 de 22 de septiembre de 2012; fecha en la que entró en vigencia, siendo de cumplimiento obligatorio conforme prevé el art. 64-II de la CPE; donde el cómputo de la prescripción, de las acciones de la Administración Tributaria a partir del periodo 2008, no se completó debido a la entrada en vigencia de la Ley Nº 291; es decir, antes de que dicho cómputo finalice; aspecto que, dejó en evidencia que la citada Ley, tiene carácter retrospectivo; al alcanzar, efectos jurídicos que no se consolidaron al momento de la vigencia de la Ley referida; en consecuencia, correspondía la aplicación literal de las disposiciones contenidas en la Ley Nº 291, que modificó el CTB-2003.

Afirmó, que conforme prevén los arts. 232, 235-I de la CPE y 4 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), referidos al principio de sometimiento pleno de la Ley, la AGIT, se encuentra compelido al cumplimiento de la voluntad del legislador contenida en la Leyes y demás disposiciones que conforman el bloque normativo; máxime, cuando dichas Leyes gozan de presunción de constitucionalidad de acuerdo el art. 5 de la Ley Nº 027 de 6 de julio de 2010; por lo que, corresponde su aplicación conforme a la atribuciones y principios previstos en los arts. 132, 200 y 211 del CTB-2003.

Y de acuerdo a las normas descritas, se advirtió que, la deuda determinada en la RD Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, se configuró la condición legal prevista en el art. 59-IV del CTB-2003, modificado; consecuentemente, la facultad de ejecución de la deuda tributaria de la Administración Tributaria no ha prescrito.

Manifestó que ningún Juez, Tribunal u órgano administrativo, está autorizado para "inaplicar norma jurídica alguna"; toda vez que, conforme al art. 4 del Código Procesal Constitucional (en adelante CPCo), se presume la constitucionalidad de las Leyes, en tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional no declare su inconstitucionalidad.

Citando las Sentencias Constitucionales (en adelante SC) N° 1110/2002 de 16 de septiembre, sobre la "legalidad" como un principio fundamental y N° 1077/01-R de 4 de octubre de 2001, sobre la sumisión de los actos administrativos y jurisdiccionales a las disposiciones vigentes; así como, el art. 6 del CTB-2003, que prevé el principio de "legalidad"; señaló que, no existe la posibilidad de acudir a normas derogadas; por lo que, las Leyes N° 291 y N° 317, son de cumplimiento obligatorio a partir de su publicación.

Afirmó que, cumpliendo tanto con los derechos al debido proceso y la defensa, como los principios de "seguridad jurídica" y "legalidad" establecidos en los arts. 115 y 410-II de la CPE, se aplicaron las modificaciones al CTB-2003, para la problemática planteada; posición que se encuentra reforzada con las SC N° 11/02 de 5 de febrero de 2002 y N° 1421/2004-R de 6 de septiembre, referidas a la retroactividad auténtica y no auténtica (retrospectividad); añadió que, las Leyes N° 291 y N° 317, se aplicaron correctamente a una situación no concluida.

Petitorio.

Solicitó declarar **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta; en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

Réplica y Dúplica.

El contribuyente y la AGIT, no hicieron uso de su derecho a la réplica ni dúplica.

Tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 29 a 32, el SIN se apersonó al proceso en su condición de tercero interesado, propugnando la resolución impugnada; por lo que, refutó la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

Alegó que, el demandante realizó una interpretación errada de la Ley, no consideró que el cómputo para que opere la prescripción de la ejecución tributaria, inició 20 días después de notificada con la RD; más aún, debido a que el demandante solicitó la prescripción a la facultad de ejecución tributaria, cuando el proceso administrativo se encontraba con Resolución Determinativa ejecutoriada y se notificó, al contribuyente, el 28 de junio de 2013, habiendo adquirido firmeza 20 días después; es decir, el 22 de julio de 2013, cuando la Ley Nº 291 de modificaciones al Presupuesto General del Estado de 22 de septiembre de 2012, se encontraba vigente, conforme a la Disposición Adicional Quinta y el art. 59-IV del CTB-2492 señala: "*La Facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible*".

Alegó conforme a la norma descrita, que a partir de su publicación quedan vigentes las modificaciones realizadas en el CTB-2492 y conforme a los antecedentes, la RD Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, fue emitida y notificada en plena vigencia de la Leyes Nos. 291 y 317, correspondiendo su aplicación para el cómputo de la prescripción y por tanto, la facultad de ejercer la deuda tributaria determinada, es imprescriptible; citó la SCP Nos. 1169/2016-33 de 26 de octubre de 2016 y 0012/2019-S2 (no indicó la Sala que las emitió).

Petitorio.

Solicitó se declare **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme la resolución impugnada.

Decreto de Autos:

Estando cumplidas todas las formalidades, se emitió Decretó de Autos para Sentencia el 30 de julio de 2021 a fs. 70.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

En autos, el objeto de la controversia radica en determinar si la AGIT, aplicó correctamente la normativa legal contenida en el CTB-2013, respecto de la prescripción y, si la acción de la Administración Tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria se encuentra prescrita o no.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439 (CPC-2013) y tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso.

Sobre el principio "iura novit curia".

El principio iura novit curía, es un principio de derecho procesal, por el que se entiende que "**el juez conoce el derecho aplicable**"; por tanto, **no es necesario que las partes prueben en un litigio lo que dicen las normas**. Este principio se encuentra relacionado con la máxima "dame los hechos, yo te daré el Derecho", que se entiende como "*da mihi factum, Tibi Dabo ius*", o "*narra mihi factum, narro tibi ius*", reservándole al juzgador el derecho y a las partes los hechos.

Respecto a la prescripción en materia tributaria.

En la doctrina tributaria, José María Martín, señala: "*La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella...*" (Martín, José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pág. 189). Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, ilustra que: "*la prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce...*"

(Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24ª Edición. Argentina. Editorial Heliasta, p. 376).

El instituto de la prescripción está contemplado en el CTB-2003, precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, estableciendo que es una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, es necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de "certeza" y "seguridad jurídica" y no en la equidad y la justicia, puesto que: "*El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada al transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho...*" (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

Para impedir el autoritarismo y abuso del Estado en ejercicio de su poder de *imperium*, por la hegemonía política, el constituyente ha dotado de una cláusula abierta para perfeccionar un sistema de protección del estante y habitante del territorio nacional, así el art. 13-II de la CPE, amplía el catálogo de derechos en base a los previstos en instrumentos internacionales, que además de ser fuente de derecho, conforman el bloque de constitucionalidad conforme al art. 410-II de la CPE.

En esa medida, el art. 8-I de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, ratificada mediante la Ley Nº 1430 de 11 de febrero de 1993, al otorgar las garantías judiciales exigibles por cualquier persona, establece que: "*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...*" Sustrayendo de la norma que antecede la garantía del plazo razonable, excluye cualquier posibilidad de incertidumbre en la determinación de un derecho u obligación de orden civil, laboral, fiscal o de otra índole; enunciado, del que a *contrario sensu*, se extrae el derecho a la prescripción de toda obligación para el caso del tipo fiscal; lo que nos permite concluir que, la normativa supra nacional que forma parte de nuestra legislación, establece como derecho humano, la prescripción.

Los arts. 9-2 y 178 de la CPE, establecen el principio de "seguridad jurídica" al que tiene derecho toda persona, a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas.

Las SC N° 753/2003-R de 4 de junio y N° 1278/2006-R de 14 de diciembre, establecen que dentro el marco normativo, la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la CPE, es aplicable al ámbito tributario; puesto que, la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323-I de la CPE, determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, con el objeto de que la Administración Tributaria, desarrolle sus funciones con mayor eficiencia y eficacia en cuanto a la recaudación de impuestos y **que los sujetos pasivos no se encuentren reatados a**

una persecución perpetua por parte del Estado, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica.

Mediante Auto Supremo Nº 432 de 25 de julio de 2013, la Sala Social y Administrativa del TSJ, moduló el criterio asumido por la extinta Corte Suprema de Justicia, reconduciendo los fundamentos, al concluir que: "*...la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria, no es de oficio, y tanto la deuda tributaria así como sus accesorios de ley, y la sanción, se extinguen por prescripción, por la negligencia de la Administración Tributaria en determinar el adeudo tributario en el plazo establecido en la norma...*"

Consiguientemente, la prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia; es decir, el tiempo consolida situaciones de derecho, hace nacer, mantener y extinguir derechos.

Adicionalmente, el derecho en general, regula dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; así, el CTB-2003 recoge la prescripción extintiva como un medio, por el cual, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, obtiene la liberación de la misma poniendo fin al derecho material, por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la Ley; por ello, se estableció en su Sección VII: como una forma de extinción de las obligaciones tributarias y de la obligación de pago en aduanas; en consecuencia, la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene como efecto otorgar seguridad jurídica y respeto al principio de capacidad económica del contribuyente.

Respecto a los principios de "irretroactividad de la Ley", "tempus comici delicti" y "tempus regis actum".

El art. 123 de la CPE, establece: "***La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo,*** *excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.*" (Resaltado añadido).

En concordancia, el art. 150 del CTB-2003, prohíbe aplicar retroactivamente la norma tributaria; empero, dispone la siguiente salvedad: "*Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo,* ***salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.***", (Resaltado añadido), instituyendo el legislador, el principio de "favorabilidad", que si bien rige en materia penal, también es aplicable al ámbito punitivo administrativo.

Conviene recordar también que, la aplicación del principio de "favorabilidad", opera como una excepción al principio de la irretroactividad; toda vez que, no se limita sólo a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye

el quantum de su pena; sino también, cuando la nueva Ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado; asimismo, el principio nace de la idea de que la Ley penal expresa la política de defensa social que adopta el Estado en un determinado momento histórico, en su lucha contra conductas delincuenciales y que toda modificación de las normas penales expresa un cambio en la valoración ético-social de la conducta delictiva, en el cómo y la forma en que ha de ejecutarse la acción represora del Estado frente al hecho delictivo y en las reglas de ejecución de la consecuencia jurídica del delito; esto es, la sanción penal, que para el caso sería la sanción administrativa.

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

Debe considerarse también que, el derecho tributario tiene dos grandes gamas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo), el primero, constituye su ordenamiento jurídico medular conformado por el conjunto de normas que regulan la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el Contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo; así por ejemplo, pertenecen al derecho tributario material las disposiciones que regulan las causas de extinción de la obligación tributaria por prescripción; es decir, la prescripción, como forma de extinción de las obligaciones tributarias, pertenece al derecho tributario material y no al formal.

En ese sentido, para efectos de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, se debe considerar dos principios: **1.** El principio del "tempus comici delicti", por el que se aplica la norma vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito y; **2.** El principio "tempus regis actum", por el que la norma aplicable, es la vigente el momento de iniciarse el procedimiento; de modo que, si se trata de normas materiales (o sustantivas) se sujetan al primer principio anotado; consecuentemente, considerando que la prescripción pertenece al derecho tributario material y no así al formal, corresponde aplicar la norma vigente al momento que se cometió el ilícito tributario; criterio concordante con el principio de la "irretroactividad de la Ley" establecido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003, aspecto reconocido por este Tribunal en la Sentencia N° 19 de 24 de marzo de 2017, emitida por la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera.

Respecto a la suspensión del plazo de prescripción.

La Sentencia N° 12/2019 de 21 de agosto de 2019, emitida por la Sala Plena del TSJ, estableció que: "*...Dentro del contexto señalado, se debe considerar que el procedimiento de verificación se inicia con la notificación de la orden de verificación conforme al art. 32 del D.S. Nº 27310; por su parte el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación de la orden de fiscalización conforme establece el parágrafo I del art. 104 del CTB, siendo que el procedimiento a seguir en ambos casos se desarrolla bajo los parámetros establecidos en los arts. 95, 96, 98 y 99 todos del CTB; es decir, que el inicio, desarrollo y culminación de la verificación y la fiscalización son realizados*

de la misma forma, teniendo en cuenta que, posterior a la notificación con la orden de verificación o fiscalización y previa verificación de la documentación obtenida, se procede a la emisión de la Vista de Cargo cuya notificación otorga el plazo para la presentación de descargos de 30 días; posteriormente, la Administración Tributaria tiene el plazo de 60 días para emitir la Resolución Determinativa; procedimiento que es realizado con igualdad de plazos y emisión de actuados, indistintamente si se inició con orden de verificación u orden de fiscalización, entendiendo que el procedimiento de determinación tributaria es uno solo y es el medio por el cual la Administración Tributaria efectiviza el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de todo sujeto pasivo.

Conforme a lo expuesto precedentemente se llega al entendimiento de que al ser idénticos los procedimientos de verificación y de fiscalización, se obtiene un mismo resultado; es decir, ambos concluyen con una determinación tributaria, permitiendo este extremo la aplicación de lo establecido en el art. 8 del CTB, considerando el análisis extensivo de la normativa tributaria, toda vez que dos procedimientos idénticos con igualdad en resultados, no pueden tener efectos jurídicos tributarios diferentes, realizando una diferenciación única en cuanto a los efectos de suspensión de la prescripción, por lo que se puede establecer que tanto la notificación con la orden de fiscalización, como la notificación con la orden de verificación son causales de suspensión de la determinación tributaria; más aun considerando que dentro la aplicación de la prescripción, esta se interrumpen con la notificación de la Resolución Determinativa, indistintamente esta sea iniciada por orden de fiscalización o por orden de verificación, conforme dispone el inc. a) del art. 61 del CTB, por lo que análogamente se puede establecer que la suspensión de 6 meses establecida en el parágrafo I del art. 62 del CTB. es aplicable también con la notificación de la Orden de Verificación..."

Resolución del caso en concreto:

Conforme a los antecedentes, el vencimiento de pago del IVA e IT de los períodos fiscales de octubre y noviembre de la gestión 2008, **ocurrieron en la gestión 2008**; empero, el vencimiento de pago del IVA e del período diciembre de la gestión 2008, **ocurrió en la gestión 2009**; consiguientemente, en el marco de la doctrina tributaria y los principios de "seguridad jurídica", "irretroactividad de la Ley", "tempus comici delicti" y "tempus regis actum", desarrollados en la "doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso" de la presente resolución, los preceptos aplicables para verificar si las facultades para ejercer la ejecución tributaria del SIN, son los arts. 59-I núm. 4, 60 y 62 del CTB-2003, **sin modificaciones**; puesto que, se encontraban vigentes cuando ocurrió el vencimiento del pago del IVA e IT, que disponen:

"*Art. 59 CTB-2003 Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.* ***4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.***

El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años."

Respecto a la prescripción y suspensión, los arts. 61 y 62 de la Ley Nº 2492 CTB-2003, establecen que la prescripción se interrumpe por: "***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 interesado, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, se comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción*".

Es pertinente en el caso de referirse a los Títulos de Ejecución Tributaria; para ello, el art. 108 de la Ley Nº 2492, establece: "*I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos: "1)* ***Resolución determinativa o sancionatoria firmes***, (...)".

Con esta base y subsumiendo la normativa legal tributaria al caso concreto, de la revisión de los antecedentes administrativos se tiene que:

El contribuyente Vicente Fernández Castro, el 2 de enero de 2019, solicitó prescripción de las acciones para ejercer la facultad de ejecución tributaria, conforme prevé el art. 59-I núm. 4 del CTB-2013, sin considerar modificaciones incorporadas por la Leyes Nos. 291 y 317, respecto al PIET Nº 24-00863-13 de 23 de julio de 2013; solicitud que fue resuelta mediante el Auto N° 251940000241 de 7 de febrero de 2019, que resolvió rechazar la prescripción; decisión, que fue confirmada por la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0718/2019 de 1 de julio, y confirmada por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0948/2019 de 9 de septiembre, que motivó a su vez la demanda contencioso administrativa que se resuelve en esta sentencia.

En el caso de autos, es pertinente aclarar que el Proveído de Ejecución Tributaria (PET) citado precedentemente, emergen de la Resolución Determinativa Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, que adquirió firmeza, conforme a lo establecido en el art. 108 del CTB-2003 y se constituyó en Títulos de Ejecución Tributaria; posteriormente, se inició la ejecución de la deuda determinada mediante el Proceso de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET).

En este contexto legal, en el caso de la prescripción para ejercer la facultad de ejecución tributaria mediante PIET Nº Nº 24-00863-13 de 23 de julio de 2013; de la revisión de los antecedentes se determina, que la deuda emergió de la Resolución Determinativa Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013; por lo tanto, conforme se desarrolló presentemente los hechos generadores datan de la gestión 2008 y la norma aplicable para el caso es la Ley Nº 2492 sin modificaciones, que determina que el plazo de prescripción para ejercer la facultad de ejecución tributaria es de 4 años, y que el término se computa desde la notificación con los Títulos de Ejecución Tributaria.

Ahora bien, conforme al art. 108-I núm. 1 del CTB-2003, se considera Título de Ejecución Tributaria, la Resolución Determinativa firme que determinó la deuda tributaria; en ese entendido, el Título de Ejecución Tributaria dentro el caso en análisis es la Resolución

Determinativa N° 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, que fue notificada al contribuyente el 28 de junio de 2013 y al no haber hecho uso del recurso de alzada dentro del plazo (20 días) previsto en el art. 143 del CTB-2013, la Resolución Determinativa adquirió firmeza el 18 de julio de 2013; por lo que, el término de cuatro años para ejercer la facultad de ejecución tributaria se inició el 19 de julio de 2013, con la existencia de una resolución determinativa firme; es decir, de un título de ejecución tributaria y dio inicio al cómputo del término de la prescripción señalado por el art. 59-4) del CTB-2013, que en consecuencia, vencía el 19 de julio de 2017; siendo evidente, que la facultad ejercer la ejecución tributaria del SIN, **se encontraba prescrita**; por consiguiente, no logró su fin principal que era recuperar de manera oportuna lo adeudado por el contribuyente; implicando con ello que, ya no puede ejercer esa facultad de ejecución por el tiempo identificado.

Respecto a los argumentos expuestos por la AGIT al contestar la demanda contenciosa administrativa, corresponde señalar lo siguiente:

En cuanto a la aplicación del principio de "legalidad" argüido como fundamento para aplicar las modificaciones de los arts. 59 y 60 del CTB-2492, al caso concreto; se tiene a bien orientar la postura de la AGIT; en sentido de que, el cumplimiento del principio de "legalidad" no significa desconocer o apartarse de los principios de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2492; al contrario, en una adecuada aplicación de dicho principio, se debe observar lo desarrollado en la "doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso" de la presente resolución, a fin de cumplir con la naturaleza jurídica del principio de "irretroactividad" como garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos, cumpliendo así el principio de "legalidad"; aclarando que, en el presente caso no se cuestiona, ni resuelve la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291, 371 y 812.

Lo expuesto precedentemente, también desvirtúa los argumentos expuestos en la contestación; toda vez que, en una correcta aplicación del principio de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2492, no es posible aplicar retroactivamente normas que entraron en vigencia de forma posterior al vencimiento del pago del IVA e ITE, de los períodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008; más aún, si no favorecen de ninguna manera al contribuyente; consecuentemente, el argumento de la entidad demandada, en sentido que debe aplicarse la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modificó el art. 59 de la Ley 2492 (CTB-2013), que a su vez estableció que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, corresponde recalcar que dicha norma no es aplicable al caso de autos, por tratarse de hechos generadores ocurridos con anterioridad a la citada Ley; en consecuencia, corresponde aplicar para el cómputo de prescripción los parámetros legales del art. 59-I, núm. 4, art. 60-II del CTB-2003 sin modificaciones y no la aplicación de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

Del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada no efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación

técnica jurídica, por lo que corresponde acoger favorablemente la pretensión de la parte demandante.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 18, interpuesta por Vicente Fernández Castro; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0948/2019 de 9 de septiembre y se declara prescrita la facultad de ejercer la ejecución tributaria del SIN, respecto de la deuda establecida en la Resolución Determinativa Nº 17-00311-13 de 26 de junio de 2013, en relación con el PIET Nº 24-00863-13 de 23 de julio de 2013.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Lic. José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Ante mí:

Abog. James R. Liquitaya Medrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N° 42
Fecha: 16 de septiembre 2021
Libro Tomas de Razón N° 1

Abg. Jenny N. Sánchez Claros
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

S.V.S.

A. G. I. T.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N°268/2019 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **08:07** del día **08 DE NOVIEMBRE** de **2021, notifiqué a:**

VICENTE FERNÁNDEZ CASTRO

CON SENTENCIA DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2021; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abg. Stefany Vallejos Saldaña
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Noemi C. Callahuara Colque
C.I. 5698751 Ch.

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **08:08** del día **08 DE NOVIEMBRE** de **2021, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2021; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abg. Stefany Vallejos Saldaña
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Noemi C. Callahuara Colque
C.I. 5698751 Ch.