



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA PRIMERA
SENTENCIA N° 046
Sucre, 16 de mayo de 2019**

DATOS DEL PROCESO Y DE LAS PARTES.

Expediente : 105/2017 - CA
Demandante : Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Tipo de proceso : Contencioso Administrativo.
Resolución Impugnada: Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ
0161/2017 de 14 de febrero.
Magistrada Relatora : María Cristina Díaz Sosa

VISTOS: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 42 a 61 vta. presentada por la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2017 de 14 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 65, la contestación de fs. 164 a 169, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 71 a 77 vta., los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 94 a 101 vta. y 191 a 194, respectivamente, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Fundamentos de la demanda.

A) Exención tributaria de la DUI C-15300 de 15 de noviembre de 2007.

La Agencia Despachante de Aduana (ADA) CIDEPA Ltda. denuncia que la AGIT omitió pronunciarse sobre la exención tributaria solicitada sobre la DUI C-15300 de 15 de noviembre de 2007, siendo este aspecto de vital importancia en el caso, pues si corresponde la exención ya no existe deuda tributaria ni sanción aduanera, empero la AGIT se limita a negar la prescripción pese a la normativa internacional que ampara su pedido.

Manifiesta que la DUI C-15300 se encuentra exenta del pago de tributos por encontrarse clasificada en el rubro 47 y haberse declarado como base

imponible el valor cero, en mérito al Convenio relativo al punto cuarto para la Cooperación Técnica entre Bolivia y los Estados Unidos de América y la nota reversal N° 154 de la Embajada de Estados Unidos de 3 de junio de 1954, ratificada por el Boletín emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores; no correspondiendo la ejecución que pretende la Administración Aduanera, además, conforme lo dispuesto en la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia 185/2016 de 21 de abril, que reconoce a la exención tributaria como ipso iure.

B) Prescripción de la acción de imponer y ejecutar sanciones.

Señala que la Resolución Jerárquica impugnada, sin fundamento jurídico rechazó su solicitud de extinción de la acción de cobro por prescripción de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 103/2011, vulnerando el principio, derecho y garantía del debido proceso, consagrado en el art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE) y el art. 68 num. 6 y 10 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), ya que el hecho generador ocurrió durante la vigencia plena de la Ley N° 2492 CTB con su texto original, como es la supuesta contravención de omisión de pago emergente de la DUI C-15300 generado en la gestión 2007, siendo aplicable al caso el CTB sin modificaciones.

Alega, que conforme el art. 5 del DS N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano y a las Sentencias Constitucionales N° 1606/2002-R de 20 de diciembre, 0992/2005-R, 1029/2005-R y 1261/2005-R, y el art. 1497 del Código Civil, la prescripción puede ser solicitada en cualquier momento, inclusive en la etapa de ejecución tributaria, debiendo la autoridad administrativa responder de forma fundamentada mediante acto que pueda ser susceptible de impugnación, debiendo tomarse en cuenta que el art. 109 II. 1. De la Ley N° 2492 CTB, permite como causal de oposición cualquier forma de extinción de la deuda tributaria, incluyendo la prescripción, opuesta en este caso para la ejecución de la sanción por omisión de pago, correspondiendo la aplicación de los artículos 59 III. y 60 III. de la Ley N° 2492 CTB en su texto original.

Refiere que conforme el criterio de la Administración Aduanera la Resolución Determinativa se habría ejecutoriado en el año 2011, por lo que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

la sanción por la presunta comisión de la contravención de omisión de pago, solo podía ser ejecutada dentro de los dos años siguientes, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2013, habiendo prescrito su facultad de ejecución conforme los artículos 59 III. y 60 III. de la Ley N° 2492 CTB, siendo nulo de pleno derecho el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET).

En virtud a la normativa invocada, solicita la revisión de la Resolución Jerárquica, que pretende extender los plazos de prescripción aplicando una norma posterior como es la Ley N° 291, ocasionándoles serios agravios, y siendo contraria a los criterios asumidos en las Sentencias 39/2016, 47/2016 y 52/2016 emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia.

Asimismo, acusa a la AGIT de incumplir la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre, que tiene carácter vinculante por mandato del art. 129 de la CPE y los artículos 15, 17 y 18 del Código Procesal Constitucional, generándole responsabilidad civil y penal, solicitando sea considerada al momento de resolver el presente caso. Por último, señala que la AGIT incumple sus propios precedentes establecidos en las Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1418/2014 de 13 de octubre, AGIT-RJ 1264/2016 de 24 de octubre, AGIT-RJ 1266/2016 de 24 de octubre, AGIT-RJ 1396/2016 de 31 de octubre, AGIT-RJ 1698/2016 de 20 de diciembre y AGIT-RJ 0017/2015 de 5 de enero, ya que en ellas expresa argumentos contrarios a los asumidos para el caso en relación a la norma aplicable para el cómputo de la prescripción, favoreciendo a otros contribuyentes y mostrando su arbitrario y discriminatorio accionar al aplicar leyes de forma retroactiva en este caso, desconociendo normas constitucionales, la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo de Justicia y la doctrina que establece la aplicación del *tempus comissi delicti* para las normas sustantivas, encontrándose prohibida la aplicación retroactiva de la norma en perjuicio del procesado conforme lo disponen el art. 123 de la CPE y el art. 150 de la Ley N° 2492 CTB.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando se declare PROBADA la demanda, y en consecuencia se Revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2017 de 14 de febrero, dejando sin efecto la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI-N° 103/2011 de 2 de diciembre.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial recibido vía fax el 9 de junio de 2017, y original presentado el 12 de junio de 2017, cursante de fs. 164 a 169, argumentando lo siguiente: Señala que en el acápite IV.4.1 Cuestión Previa de los fundamentos jurídicos de la Resolución Jerárquica impugnada, expuso los motivos por los que no consideró los argumentos de la ADA CIDEPA Ltda. en relación a la exención tributaria, invocando ahora el demandante nuevos argumentos que no fueron motivo de análisis en instancia jerárquica, pese a que en esta instancia no pueden ingresarse a dilucidar nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, pues esto vulneraría al principio de congruencia e igualdad de las partes, conforme el criterio asumido por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia de Sala Plena N° 0228/2013 de 2 de julio.

En relación a la extinción de la acción por prescripción, alega que de la revisión de antecedentes evidenció que la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 100/2011, quedó ejecutoriada una vez que la demanda contencioso tributaria planteada por el sujeto pasivo fue rechazada el 13 de febrero de 2012, sin que exista evidencia de que la Administración Aduanera hubiera remitido antecedentes del proceso de determinación ante el juez administrativo, por lo que debió ejercer su función de ejecución una vez que se cumplió el plazo para impugnarla, sin embargo recién lo hizo el 4 de septiembre de 2015, cuando notificó el PIET, por lo que de conformidad con lo establecido por el art. 60 II. de la Ley N° 2492 CTB, el término de 4 años para la ejecución tributaria, comenzó el 7 de septiembre de 2015.

En relación a la prescripción de la facultad de ejecución tributaria para la sanciones por contravenciones, refiere que el art. 59 de la Ley N° 2492 CTB modificada por la Ley N° 291, establece un término de cinco años para



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias, computables desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria, evidenciándose que la demanda contenciosa tributaria presentada por el sujeto pasivo fue rechazada mediante auto de 13 de febrero de 2012 declarando la ejecutoria de la Resolución Determinativa y constituyéndose en título de ejecución tributaria.

A partir de ello infiere que toda vez que la Administración Aduanera no fue notificada con ninguna demanda en la vía jurisdiccional o administrativa, que impugna la Resolución Determinativa, dicho acto adquirió la calidad de título de ejecución tributaria el 4 de enero de 2012, iniciándose el cómputo de la prescripción de cinco años el 14 de febrero de 2012, de lo que concluye que la facultad de ejecutar las sanciones por omisión de pago y por contravenciones aduaneras, no están prescritas.

Añade, que como instancia jerárquica no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, por lo que obró y resolvió en estricta sujeción de lo dispuesto en el art. 5 de la Ley N° 027, que establece la presunción de constitucionalidad de toda norma, por lo que encontrándose vigentes las Leyes N° 291 y 317, concluyó que el régimen de prescripción que establecen se encontraba plenamente vigentes. Respecto a la citada sentencia 47, invocada por el demandante, refiere que esta fue objeto de una acción de amparo constitucional que la dejó sin efecto, debiendo considerarse que la vinculatoriedad de una sentencia se encuentra sujeta a la existencia de analogía, conforme se explica en la Sentencia Constitucional N° 0035/2005 de 15 de junio, esto es, cuando concurren los mismo supuestos fácticos, aspecto que solicita sea considerado rigurosamente al analizar las sentencias que menciona el demandante, toda vez que existe un nuevo precedente constitucional como es la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0048/2017 de 6 de febrero. En relación al acusado incumplimiento de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre y de sus propios precedentes, señala que estos constituyen elementos incorporados en la demanda que no fueron revisados en instancia jerárquica, atentando contra el principio de congruencia, no siendo posible subsanar errores o

negligencias en la presente demanda, toda vez que los artículos 139 inc. b), 144, 198 inc. e) y 211 num. 1, de la Ley N° 2492, establece que quien considere lesionados sus derechos con la resolución dealzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando las razones de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre los fundamentos del recurso jerárquico, en observancia del principio congruencia, convalidación y preclusión, criterio ratificado por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio, no correspondiendo analizar los reclamos expuestos toda vez que no fueron analizados en instancia jerárquica. Así, como tampoco corresponde que se introduzca como nuevas pretensiones los aspectos relativos a las responsabilidades emergentes por el incumplimiento o cumplimiento de la Sentencia Constitucional N° 1169/2016, ya que la obligatoriedad de su cumplimiento es solamente respecto al caso que motivó su revisión.

Como jurisprudencia invoca las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y 229/2014 de 15 de septiembre, emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución Jerárquica fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la norma aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de sus fundamentos, concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico tributario ya que no existe lesión de derechos que se hubiese ocasionado con la resolución impugnada.

II.2. Petitorio

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2017 de 14 de febrero, emitida por la AGIT.

III. APERSONAMIENTO DEL TERCERO INTERESADO

Eliana Raquel Zeballos en representación legal de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, exponiendo los siguientes argumentos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En relación a la exención tributaria manifiesta que el recurrente presentó su solicitud de exención el 11 de marzo de 2009 ante el Ministerio de Relaciones Exteriores, sin embargo la Unidad de Servicio de Operadores de la Aduana, a través de la Unidad de Privilegios e Inmunidades del referido Ministerio, puso en conocimiento del importador la existencia de trámites pendientes desde la gestión 2008, por existir observaciones por parte del Viceministerio de Política Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, solicitando su subsanación, empero a la fecha estas observaciones no fueron subsanadas por ADRA BOLIVIA, resultando inapropiado atribuir la demora de la regularización de la exención tributaria a la Administración Aduanera, cuando el demandante y su comitente de manera irresponsable no subsanaron las observaciones detectadas, no siendo posible la espera por plazo indefinido para la regularización del trámite de exención de tributos, por lo que procedió a la ejecución tributaria.

Respecto a la prescripción argüida, señala que el demandante presentó demanda contenciosa tributaria contra la Resolución Determinativa, misma que fue rechazada por auto de 13 de febrero de 2012 y ratificada por Resolución A.I. N° 208/2012 S.S.A. II de 23 de octubre de 2012 notificada el 6 de diciembre de 2012 y declarada ejecutoriada mediante auto de 9 de enero de 2013, notificado el 13 de marzo de 2013. Paralelamente, en la vía incidental interpuso Acción de Inconstitucionalidad Concreta contra el párrafo II del art. 10 de la Ley N° 212, que fue rechazada mediante Resolución 02/2012 de 17 de febrero de 2012, evidenciándose con estas actuaciones que el término de prescripción se encontraba suspendido, conforme el art. 62 de la Ley N° 2492 CTB, habiéndose remitido los antecedentes del proceso para la acción de inconstitucionalidad concreta, mismos que fueron devueltos en la gestión 2015, por lo tanto sus actuaciones fueron realizadas dentro de plazo, no habiendo operado la prescripción.

Asimismo, alega que mediante memorial de fecha 30 de noviembre de 2012 el demandante solicitó la nulidad de las actuaciones, donde realizó el

reconocimiento expreso de la deuda tributaria, constituyéndose en una causal de interrupción a la prescripción.

En virtud a ello, refiere que como Administración Aduanera ejerció su facultad de cobro de la deuda tributaria, ya que emitió el PIET y asumió las medidas coactivas destinadas a lograr el cobro de la deuda tributaria, lo que denota que no existió inactividad de su parte, por lo que en aplicación de la normativa vigente su facultad de ejecutar sanciones no ha prescrito, encontrándose plenamente vigente el régimen de prescripción establecido en la Ley N° 2492 CTB con las modificaciones realizadas por las Leyes N° 291 y 317, destacando además la imprescriptibilidad en materia tributaria dispuesta además por el art. 324 de la Constitución Política del Estado que prevé la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado.

III.1 Petitorio

Solicita se declare IMPROBADA en su plenitud la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la ADA CIDEPA Ltda.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

IV.1 El 2 de diciembre de 2011 la Administración Aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, que declara firme la Vista de Cargo en cuanto a la sanción por Omisión de Pago y Contravención Aduanera por UFV's 234.511,29.-, misma que fue notificada a la ADA CIDEPA Ltda. en 14 de diciembre de 2011.

IV.2 Contra la Resolución Determinativa, la ADA CIDEPA Ltda. junto a su comitente ADRA Bolivia, interpusieron demanda contenciosa tributaria, que fue rechazada mediante Auto de 13 de febrero de 2012, rechazo confirmado en apelación, por el Auto de 9 de enero de 2013.

IV.3 El 26 de agosto de 2015, se emitió el PIET AN-GRLPZ-ULELR-SET-PIET-264/2015, dando inicio a la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa, siendo este notificado a la ADA CIDEPA Ltda. el 4 de septiembre de 2015.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

IV.4 Mediante memorial de 9 de septiembre de 2015, la ADA CIDEPA Ltda. opuso prescripción a la ejecución de la Sanción por Omisión de Pago establecida en la Resolución Determinativa, emitiendo en respuesta la Administración Aduanera (AA), el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV N° 370-2015, rechazando la solicitud de prescripción.

IV.5 Interpuesto el Recurso de Alzada contra el referido Proveído, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1053/2015, que revocó parcialmente el Proveído impugnado, dejando sin efecto legal, por prescripción, la ejecución de las sanciones. Impugnada esta determinación, la Administración Aduanera interpuso Recurso Jerárquico, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0273/2016 de 20 de diciembre, que a su vez, resolvió anular obrados hasta el Proveído AN-GRLPZ-ULELR-SET-PV N° 370/2015, ordenando la emisión de un nuevo acto en el que se fundamenten los motivos de la decisión asumida por la Administración Aduanera.

IV.6 En cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la AA emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 054/2016 de 12 de agosto, declarando improbadas la solicitud de nulidad del PIET y la oposición de prescripción contra la ejecución de la Resolución Determinativa.

IV.7 Contra esta determinación, la ADA CIDEPA Ltda. interpuso recurso de alzada, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0956/2016 de 28 de noviembre, que determinó Revocar Parcialmente la resolución impugnada, y declarar prescrita la facultad de cobro de las sanciones por omisión de pago y contravención aduanera establecidas en la Resolución Determinativa. Interpuestos los Recursos Jerárquicos, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2017 de 14 de febrero, resolviendo Revocar Parcialmente la Resolución de Alzada, manteniendo firme y subsistente en su totalidad la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N°054/2016.

V. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra 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 juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos realizados en sede administrativa.

Consecuentemente, se establece que el objeto de la controversia dentro del presente proceso, radica en determinar: **1) Si correspondía a la AGIT considerar la exención tributaria alegada por el sujeto pasivo; 2) Si la AGIT aplicó correctamente la normativa tributaria para rechazar la prescripción de la facultad de ejecutar las sanciones administrativas de la Administración Aduanera establecidas en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011.**

VI. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO Y ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde y conforme a la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco, se tiene lo siguiente:

VI.1 De la exención tributaria de la DUI C-15300.

En materia tributaria, la fase de impugnación de los actos administrativos a través de la interposición de los Recursos de Alzada y Jerárquico, se encuentra regulada en los artículos 195 y siguientes de la Ley N° 2492 CTB, encontrándose reconocido el principio de congruencia de las resoluciones, en el art. 211 del mismo texto legal, que establece: “*I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y **la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.***” (las negrillas son añadidas).

En virtud a ello, es posible colegir, que al igual que en la impugnación en sede judicial, en la fase de impugnación en sede administrativa, la facultad revisora de las instancias recursivas se encuentra limitada a los aspectos resueltos por la instancia inferior en el acto administrativo impugnado,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

siempre y cuando estos hubiesen sido reclamados por el recurrente en su respectivo recurso, entendimiento que también ha sido asumido por el Tribunal Constitucional Plurinacional, cuando en su Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1083/2014 de 10 de junio, en relación al principio de congruencia, refiere que: ***“...amerita una comprensión desde dos acepciones; primero, relativo a la congruencia externa, la cual se debe entender como el principio rector de toda determinación judicial, que exige la plena correspondencia o coincidencia entre el planteamiento de las partes (demanda, respuesta e impugnación y resolución) y lo resuelto por las autoridades judiciales, en definitiva, es una prohibición para el juzgador considerar aspectos ajenos a la controversia, limitando su consideración a cuestionamientos únicamente deducidos por las partes; y, segundo, la congruencia interna, referido a que, si la resolución es comprendida como una unidad congruente, en ella se debe cuidar un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, desde la parte considerativa de los hechos,(...)”*** (las negrillas son añadidas).

En este entendido, para el caso de autos, en observancia del principio de congruencia como elemento del debido proceso, tanto la instancia de alzada como la autoridad jerárquica se encontraban constreñidas a limitar su pronunciamiento en sus resoluciones a los puntos que fueron dilucidados por la Administración Aduanera en la Resolución Administrativa impugnada, evidenciándose a partir de la revisión de antecedentes, que la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 054/2016, como resolución inicial base de la impugnación en sede administrativa, si bien fue emitida en cumplimiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0273/2016 de 15 de marzo, tuvo como objeto el otorgar una respuesta fundamentada a la nulidad y oposición de prescripción a la ejecución de la Resolución Determinativa y Vista de Cargo invocadas por la ADA CIDEPA Ltda. en el memorial presentado a la AA el de 9 de septiembre de 2015 (fs. 139 anexo 4), versando en consecuencia, sobre los aspectos denunciados en el referido memorial y no así sobre la exención tributaria de la DUI C-15300, por no haber sido reclamada por el Sujeto Pasivo en el referido memorial.

Posteriormente, en el memorial de recurso de alzada, la ADA CIDEPA Ltda. expresó su disconformidad con el rechazo de la AA y reiteró su solicitud de nulidad y prescripción de la acción para ejecutar la Resolución Determinativa, empero, adicionó además a sus reclamos la solicitud de consideración de la exención tributaria y regularización de los despachos aduaneros; consiguientemente, en uso de sus atribuciones la instancia de alzada ARIT La Paz, en virtud a los artículos 195-II de la Ley N° 2492 CTB, 4 del DS 27874 y al principio de congruencia, correctamente estableció que no correspondía impugnar aspectos relativos a la Resolución Determinativa por haber adquirido la calidad de título de ejecución tributaria, ni a la exención tributaria, principalmente por ser argumentos que no están estrictamente relacionados con el acto administrativo impugnado, procediendo a resolver sólo los reclamos relativos a la falta de fundamentación del acto impugnado y la prescripción de la facultad de ejecutar las sanciones establecidas en la Resolución Determinativa.

Ahora bien, el razonamiento y congruencia aplicados por la instancia de alzada, muestran a su vez que el posterior rechazo efectuado por la instancia jerárquica a las denuncias del sujeto pasivo en su recurso jerárquico, sobre la falta de pronunciamiento de la instancia de alzada sobre la nulidad de obrados y la exención tributaria alegadas en su recurso de alzada, se encuentran plenamente justificados, pues no corresponde tampoco a la instancia jerárquica, pronunciarse u ordenar el pronunciamiento de la instancia de alzada, sobre situaciones que no se hubieren reclamado previamente ante la AA y que por ende no se dilucidaron en la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-ULELR-SET-RA N° 054/2016, que constituye el acto administrativo originalmente impugnado, todo esto en resguardo de la garantía y derecho al debido proceso que asiste a las partes en el proceso, en su elemento congruencia, amparado por el art. 115 de la CPE, careciendo en consecuencia de fundamentos jurídicos y fácticos la denuncia de omisión de consideración y pronunciamiento efectuada por el demandante contra la AGIT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

VI.2 De la prescripción.

A efecto de analizar si en este caso se consolidó la prescripción de la facultad de la AA de ejecutar las sanciones establecidas en la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, corresponde realizar las siguientes consideraciones de orden legal, doctrinal y jurisprudencial.

El término “prescripción” en el ámbito del Derecho, comprende la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, que se produce a consecuencia de la inacción del acreedor en el plazo establecido por ley, teniendo como efecto privar al acreedor del derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación, esto, con el objeto de otorgar seguridad jurídica al obligado, pues se dirige a evitar situaciones indefinidas de pendencia en el ejercicio de derechos, de modo tal que los individuos conozcan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones.

En el ámbito tributario, el instituto de la prescripción, pese a estar inserto en la Sección VII “Formas de Extinción de la Obligación Tributaria y de la Obligación de Pago en Aduanas”, de la Ley N° 2492 CTB, no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que se erige como una limitación para la Administración Tributaria o Aduanera, en el ejercicio de sus facultades de verificación, control, fiscalización, sanción, ejecución, etc., contra del sujeto pasivo.

A este efecto, el art. 59-III. de la Ley N° 2492 CTB, en su texto original, dispone: “III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.”; y por su parte el art. 60 – III. del mismo cuerpo legal, referido al cómputo del término de la prescripción, prevé: “III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.”; encontrándose vigentes estas disposiciones, hasta su modificación por las Leyes N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012.

Ahora bien, el art. 123 de la CPE, en relación a la irretroactividad de la norma, dispone: “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.”; precepto constitucional concordante con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que en su art. 5, señala que: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”, y con el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica que: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”.

En este entendido, resulta pertinente que como excepción al principio de irretroactividad de la Ley, el art. 123 de la CPE establece que esta puede aplicarse solo cuando la nueva Ley beneficie al sujeto sobre el que deba ser aplicada, excepción que en el ámbito tributario que nos ocupa, se trasluce en el art. 150 de la Ley N° 2492 CTB, que a su vez prevé: “Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas **o términos de prescripción más breves** o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.”. (las negrillas son añadidas)

A su vez, el Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sentencia Constitucional Plurinacional 1169/2016 – S3 de 26 de octubre, en relación a plazo de prescripción y su forma de aplicación en el tiempo interpretó que: “Sobre la forma en que debe computarse el plazo de prescripción de acuerdo a la doctrina, por regla general es a partir del momento en que objetivamente la pretensión puede ejercitarse, así por ejemplo el art. 1493 del Código Civil (CC), establece que: “La prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo”; criterio objetivo que también se encuentra expresado en el art. 60 del CTB que dispone bajo un criterio objetivo el momento en el que se inicia el cómputo del plazo para la prescripción.

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

cómputo o la norma vigente al momento en que puede hacerse valer la prescripción, el ordenamiento jurídico nacional así como el art. 1568 del CC al referirse sobre el término de prescripción que empezó a computarse en vigencia del "Código derogado" señala que: "I. Los términos de usucapión y de la prescripción que hubieren empezado a correr de acuerdo a las disposiciones del Código Civil y demás leyes anteriores a la vigencia de este Código, se regirán por ellas. II. Esta disposición es aplicable también a los términos de la caducidad", criterio del que puede desprenderse, que 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."; encontrándose establecido en la Ley, que la razón jurídica de todo fallo constitucional, constituye jurisprudencia vinculante para toda autoridad pública o particular, conforme lo dispone el art. 15 II. del Código Procesal Constitucional, no pudiendo alegarse su desconocimiento o inobservancia por falta de invocación como presume la AGIT, más aún considerando en este caso, que este fallo emerge de una Acción de Amparo Constitucional interpuesta contra la misma entidad, aspecto que demuestra el conocimiento cierto de esta resolución.

De lo anterior se tiene que la irretroactividad de la norma en general parte del principio de legalidad, no siendo posible pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia en el momento del hecho o acto procesado, intelecto que va relacionado con la

Teoría de los hechos cumplidos que establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

En ese contexto normativo y jurisprudencial, los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables a los procesos administrativos sancionadores tributarios, para cuya tramitación y posterior ejecución se debe procurar que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos.

A partir de los criterios expuestos, corresponde analizar en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso, la controversia expuesta por el particular, cuando señala que la facultad de la AA para ejecutar la sanción establecida en la Resolución Determinativa se encuentra prescrita y que la AGIT habría efectuado un erróneo cómputo del término de prescripción considerando las modificaciones efectuado por las Leyes 291 y 317 al CTB, cuando correspondía aplicar las previsiones originales de la Ley N° 2492 CTB.

De antecedentes se tiene que la AA, notificó de forma personal la Resolución Determinativa N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, en fecha 14 de diciembre de 2011, misma que dentro del plazo establecido en la Ley N° 1340, fue impugnada a través de la interposición de una demanda contenciosa tributaria, cuya presentación conforme el art. 231 de la Ley N° 1340, determinó la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada; empero esta demanda tras ser observada por el juez, fue posteriormente rechazada y declarada la ejecutoria de la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, mediante auto de 13 de febrero de 2012 (fs. 72 Anexo 4), todo esto en cumplimiento del art. 229 de la Ley N° 1340.

Ahora bien, la documental cursante en los antecedentes muestra que la referida demanda contenciosa tributaria, en los hechos, no pudo incidir en el accionar de la AA respecto a la ejecución de la Resolución Determinativa, toda vez que esta nunca fue notificada al ente administrativo, así como tampoco tras su presentación le fueron requeridos los antecedentes



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

administrativos, para que se viera obligado a suspender la ejecución, consiguientemente al cumplirse los plazos señalados por ley para la impugnación administrativa y judicial, pudo haber declarado la firmeza de la Resolución Determinativa el 4 de enero de 2012, y al otorgarle la calidad de Título de Ejecución Tributaria le asistía la posibilidad de proceder a su ejecución, empero no lo hizo, desconociéndose las razones que tuvo para no proceder al cobro u omitir ejercer su facultad de ejecución.

Aun así, este Tribunal en conocimiento de que se suscitó la presentación de la demanda contenciosa tributaria, no puede desconocer la legitimidad y legalidad de las resoluciones emitidas por el Juez Tercero de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz, que tramitó la demanda contenciosa tributaria hasta decretar su rechazo y declaró a su vez la ejecutoría de la Resolución Determinativa en el auto de **13 de febrero de 2012**, entendiéndose que a partir de este momento, legalmente la AA pudo ejercer sin ninguna restricción su facultad de ejecución tributaria, pues tuvo conocimiento efectivo de esta actuación a través de la notificación efectuada por el oficial de diligencias del referido juzgado, el 14 de febrero de 2012 (fs. 71 Anexo 4), debiendo tomarse esta, como fecha de inicio del término de la prescripción.

En relación al recurso de reposición bajo alternativa de apelación interpuesto por la empresa demandante, corresponde aclarar que no representó un óbice para que la AA pudiera ejercer su facultad de ejecución, pues el mismo ha sido rechazado por la autoridad jurisdiccional mediante auto de 22 de febrero de 2012, en el que además se concedió la apelación en el efecto devolutivo y no así suspensivo, situación ante la cual la declaratoria de ejecutoría de la Resolución Determinativa no perdió eficacia alguna, en ningún momento.

Asimismo, la Acción de Inconstitucionalidad interpuesta por los sujetos pasivos, que fue rechazada por el Juez Tercero de Partido, Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz mediante Auto de 17 de febrero de 2012, tampoco puede considerarse un impedimento para la AA en el ejercicio de sus facultad de ejecución tributaria, toda vez que su objeto no es la impugnación de la Resolución Determinativa, sino la declaratoria de

inconstitucionalidad de una determinada norma, habiendo el Tribunal Constitucional regulado los efectos de su interposición en el Auto Constitucional N° 0321/2010-CA de 14 de junio, que estableció: *“Dada la naturaleza jurídica de la acción de inconstitucionalidad, y por expresa previsión legal, el rechazo de la solicitud de parte del recurso incidental de inconstitucionalidad, no suspende el proceso judicial o administrativo, ni impide la dictación de la resolución o sentencia. (...) En los casos en que durante el periodo de tiempo entre la remisión de la consulta y la emisión del auto constitucional por parte de la Comisión de Admisión por el que se revoca y admite el recurso incidental, ya se hubiese dictado la sentencia o resolución, la misma no puede ser anulada por la sola admisión por parte de la Comisión de Admisión, sino hasta que el Pleno del Tribunal Constitucional se pronuncie sobre el fondo, dado que la declaratoria de inconstitucionalidad, dimensionando el efecto -art. 48.4 de la LTC-, puede inclusive, dejar sin efecto la sentencia o resolución ya dictada; en cambio, en caso de declararse la constitucionalidad, no tendría mayor trascendencia ni afectación al caso concreto, pues no altera el contenido de la sentencia, razón por la cual debe permanecer válida, ese es el fundamento básico del por qué no se puede generalizar el efecto del rechazo, evitando anular resoluciones, innecesariamente, atentando contra los principios de legalidad, celeridad y seguridad jurídica -entre otros-, como ya se tiene abundantemente explicado.”*; entendimiento bajo el cual no corresponde atribuirle efectos suspensivos a la interposición de la acción de inconstitucionalidad, no habiendo restringido la posibilidad de la AA de hacer uso de su facultad de ejecución tributaria, más aún cuando en todo el proceso no existe constancia de que se le hubiera solicitado la remisión de los antecedentes.

En virtud a lo precedentemente expuesto, se tiene que la Resolución Determinativa N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011 adquirió la calidad de Título de Ejecución Tributaria el 13 de febrero de 2012, momento a partir del cual la AA pudo ejercer su facultad de ejecutar la sanción por contravención y que marca el inicio del cómputo del término de la prescripción, correspondiendo, en mérito a los artículos 123 de la CPE, 150 de la Ley N° 2492 CTB y la jurisprudencia constitucional invocada, la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

aplicación de la ley vigente al momento de ocurridos estos hechos, esto es, las disposiciones originales de los artículos los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB, siendo incorrecta la conclusión a la que arribó la AGIT cuando manifiesta que en el presente caso corresponde aplicar las modificaciones a la Ley N° 2492 CTB, realizadas por las Leyes N° 291 y 317, toda vez que aún no se encontraban vigentes al inicio del cómputo de la prescripción, así como tampoco prevén términos de prescripción más breves o favorables a los sujetos pasivos, que pudieran justificar su aplicación retroactiva.

Ahora bien, efectuando el cómputo del término de la prescripción, conforme los parámetros previstos en el art. 60 III. de la Ley N° 2492 CTB, tenemos que el término de prescripción de dos años para la facultad de ejecutar sanciones administrativas inició el 14 de febrero de 2012, transcurriendo ininterrumpidamente, al no haberse alegado causales de suspensión o interrupción, hasta su conclusión el 14 de febrero de 2014, habiendo prescrito en esta última fecha la facultad o acción de la AA para ejecutar la sanción establecida en la Resolución Determinativa.

Conforme a ello, resulta evidente que al 9 de septiembre de 2015, cuando la ADA CIDEPA Ltda., opuso prescripción de la ejecución de sanción por contravención tributaria, la facultad de la AA para ejecutar la sanción prevista en la Resolución Determinativa N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, ya se encontraba prescrita; siendo en consecuencia incorrecto, el cómputo del término de la prescripción efectuado por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico, quien si bien tomó correctamente el 14 de febrero de 2012, como fecha de inicio para el cómputo del término de la prescripción, sin mayor fundamento pretendió aplicar las modificaciones de las Leyes N° 291 y 317 a la Ley N° 2492 CTB y computar cinco años para la prescripción, cuando conforme se tiene expuesto, esta normativa no resulta aplicable al caso de autos por no encontrarse vigente al inicio del cómputo de la prescripción.

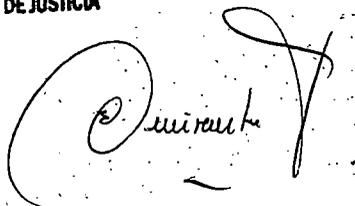
En atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante son evidentes, habiendo incurrido la AGIT en errónea interpretación y aplicación de la normativa tributaria y constitucional, generando con ello lesión de derechos, ya que el instituto de

la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, de modo tal que los individuos puedan conocer en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; correspondiendo dejar establecido que la prescripción declarada en el presente caso alcanza a la acción o facultad de la AA para ejecutar la sanción por omisión de pago y contravención dispuesta en la Resolución Determinativa N° AN-GRLPZ-LAPLI N° 103/2011, en virtud al transcurso del término previsto por ley.

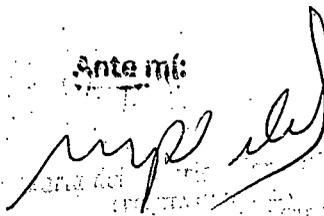
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley N° 620, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 61, interpuesta por la ADA CIDEPA Ltda., en su mérito se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0161/2017 de 14 de febrero, emitida por la AGIT, quedando firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0956/2016 de 28 de noviembre.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

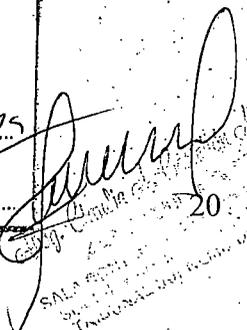

Abog. Maria Cristina Diaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



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

Ante mí:

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°	46
Fecha:	16 de mayo de 2015
Libro Tomas de Razón N°	1


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