



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N°52
Sucre, 28 de junio de 2016

Expediente : 224/2015-CA
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Margarita Villarroel Soliz
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 1129/2015 de 06/07/2015
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo interpuesto por Margarita Villarroel Soliz, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda Contencioso Administrativa de fs. 40 a 43, por la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 06 de julio, cursante de fs. 2 a 14 del cuaderno procesal, emitido por la AGIT; la respuesta de la parte demandada, de fs. 63 a 67; la contestación de la Administración Tributaria Municipal de Cochabamba, en calidad de tercero interesado, cursante de fs. 73 a 75; los antecedentes administrativos, y;

CONSIDERANDO I:

I.1. Demanda Contencioso Administrativa

Margarita Villarroel Soliz señala en su memorial de demanda, que producto de las facultades legales con las que cuenta la Administración Tributaria, se inició proceso de fiscalización respecto al cumplimiento de los deberes impositivos por concepto de Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, en cuyo efecto emitió Orden de Fiscalización N° 40/2014 respecto del inmueble con empadronamiento municipal N° 73016, que fue notificado el 28 de febrero de 2014; emitiendo luego la Vista de Cargo N° 4, notificada el 19 de agosto de 2014, que determinó la base imponible y liquidación previas del tributo por el periodo fiscalizado; para que posteriormente se dicte Resolución Determinativa N° 881/2014 que fue notificada el 3 de diciembre de 2014.

Recurrida en Alzada la mencionada Resolución Determinativa, conforme a los fundamentos que se anotan, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Cochabamba, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0277/2015, resolvió confirmar la Resolución Determinativa impugnada, declarando firme y subsistente la Deuda Tributaria por la gestión 2008, así como las gestiones 2009, 2010, 2011 y 2012. Contra la última resolución, se formuló Recurso Jerárquico, bajo los fundamentos que se transcriben, en cuyo mérito la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 6 de julio, por la que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de

Alzada ARIT-CBA/RA 0277/2015, manteniendo firme y subsistente la Deuda Tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 881/2014, correspondiente al inmueble 73016, por las gestiones 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012.

Bajo tales antecedentes, acusa que la Resolución Jerárquica ahora impugnada infringe y no resuelve legalmente los agravios que fueron recurridos en instancia administrativa, consistentes en:

* Vulneración al principio de sometimiento pleno a la Ley, estipulado en el art. 4.c) de la Ley N° 2341, con relación al requerimiento de prescripción impositiva de la gestión 2008, al aplicar normas inconstitucionales como las Disposiciones Adicionales de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modifica el art. 59 de la Ley N° 2492, la misma que contraviene lo dispuesto por el art. 150 de la Ley N° 2492 (Retroactividad), aplicando normas sin considerar la prelación estipulada por el art. 5 del Código Tributario vigente. También se realiza un cómputo que no corresponde respecto a la prescripción, en siete años, en violación del art. 59 y 60 de la Ley N° 2492.

* Vulneración al principio de oficialidad o del impulso de oficio, establecido en el art. 200.I de la Ley N° 2492, ya que ninguna de las Autoridades de Impugnación Tributaria han procedido a la búsqueda de la verdad material, puesto que no tomaron acciones para la verificación de la tipología conforme se denunció, tampoco se verificó si el cálculo del impuesto determinado es correcto, validando lo determinado por la Administración Tributaria Municipal sobre la base de los antecedentes manifestados por esta parte, así como sobre presunciones, causando daño y perjuicio económico a su persona, debido a que el impuesto determinado es muy elevado e incorrecto y no corresponde a la realidad.

* Vulneración al debido proceso, al no haberse considerado la prueba documental presentada dentro del proceso de determinación de oficio, como los documentos relativos al derecho propietario, los que permiten un proceso de determinación de oficio sobre base cierta. Refiere adjuntar como prueba de ello: Resolución de Recurso Jerárquico en original, Resolución de Recurso de Alzada en original, más copia de la Resolución Determinativa y original de proforma resumida de inmueble, fotocopia de título de propiedad y plano de construcción y copia de cédula de identidad.

Concluye solicitando se declare probada la demanda en todas sus partes, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 06 de julio, declarando la prescripción impositiva de la obligación tributaria correspondiente a la gestión 2008 por Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, respecto del inmueble con empadronamiento municipal N° 73016.

I.2. Admisión y citación

Admitida la demanda, conforme al decreto de fs. 46, se procedió a la citación a la parte demandada y al tercer interesado, en cumplimiento al decreto referido, diligencia que fue cumplida conforme a Ley, como se tiene evidenciado a fs. 57 y la respuesta del tercer interesado cursante de fs. 73 a 75 de obrados.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.3. Respuesta de la entidad demandada (AGIT)

Citada la entidad demandada y dentro del plazo previsto por Ley, presentó repuesta negativa a la demanda, conforme se tiene del memorial saliente de fs. 63 a 67 del cuaderno procesal, bajo los siguientes argumentos:

Que el principio de legalidad que alude la parte demandante, fue desarrollado ampliamente por la jurisprudencia nacional, como la Sentencia Constitucional (SC) N° 0275/2010 de 7 de junio, y en ese marco las Resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria, procedieron a la revisión del cómputo de la prescripción con relación a la gestión 2008, resolviendo el punto en el marco de las disposiciones vigentes, como los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 (CTb), modificadas por las leyes N° 291 y N° 317, ambas de la gestión 2012, y en aplicación de los arts. 61 y 62 de la Ley N° 2492, relativo a la interrupción del término de la prescripción.

Señala que el demandante hace falsas afirmaciones respecto a la presunta vulneración del principio de oficialidad y debido proceso, puesto que en Alzada se evidenció que la Administración Tributaria Municipal efectuó la respectiva inspección de la cual consta el informe 09/2014, así también inicio la verificación de las obligaciones tributarias de la demandante correspondientes al IPBI por el inmueble de su propiedad ubicado en Calle Jordán N° 475, con la respectiva Orden de Fiscalización N° 10/2014. De igual manera, en instancia jerárquica, se observó que la Administración Tributaria Municipal ejerció sus facultades de verificación, fiscalización y determinación de obligaciones tributarias en el marco del art. 66.1 y 100 de la Ley N° 2492. En ese sentido, de la revisión de antecedentes también, la instancia jerárquica evidenció situaciones concretas que dificultaron la realización de las facultades de verificación de la Administración Tributaria, habiendo así mismo motivado con doctrina y jurisprudencia lo que debe entenderse por el principio de la verdad material en el ámbito administrativo.

En ese sentido, en el marco de la legalidad y el principio de la verdad material, de la revisión y compulsas de antecedentes, la Autoridad General de Impugnación Tributaria evidenció como un hecho claro, objetivo y cierto, que en atención al requerimiento de inspección de 24 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria efectuó la inspección y procedió a verificar el inmueble con Código Catastral N° 11-017-006 del señor Pablo Serna y su esposa Margarita Villarroel Soliz, del que se tiene la boleta de inspección técnica pegada en la puerta debido a que la propietaria se portó agresiva y se rehusó a recibir la citada boleta, que posteriormente la misma entregó el plano aprobado de construcción, impuestos y título de propiedad (en copia simple); elementos que sirvieron de base para establecer la Deuda Tributaria sobre base presunta.

Refiere y transcribe en calidad de doctrina tributaria sobre la interrupción de la prescripción, la Resolución AGIT-RJ- 0223/2011; del mismo modo, se cita como jurisprudencia la Sentencia N° 276/2012 de 15 de noviembre, referido al mismo tema.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Margarita Villarroel Soliz, manteniendo firme y

subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 06 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

I.4. Respuesta del tercer interesado

Mediante escrito cursante de fs. 73 a 75 del cuaderno procesal, el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, en su condición de tercer interesado, presenta respuesta negativa a la demanda, bajo los siguientes argumentos:

Que la Administración Tributaria Municipal, en uso de las facultades y atribuciones establecidas en el art. 92 y siguientes de la Ley N° 2492, procedió a fiscalizar las obligaciones tributarias del inmueble N° 73016, ubicado en Calle Jordán N° 475, de propiedad de Margarita Villarroel Soliz, emergente del IPBI de las gestiones 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, emitiendo a dicho efecto la Orden de Fiscalización N° 40/2015 de 19 de febrero de 2014; que transcurrido el plazo para la presentación de la documentación solicitada, se emitió el informe final N° 6722, con lo que se dictó la Vista de Cargo N° 4 de 23 de junio de 2014, concediéndose al sujeto pasivo el término de 30 días para la presentación de sus descargos, sin que haya presentado descargo alguno en tal plazo, en cuyo mérito se emitió la Resolución Determinativa N° 881/2014 de 30 de octubre, estableciendo el adeudo tributario por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles por las gestiones 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, más la multa por omisión de pago.

Que, en Alzada se estableció que la Resolución Determinativa considera todos los elementos y circunstancias relacionados al adeudo tributario del sujeto pasivo, puesto que se verificó que el sujeto pasivo tiene un adeudo impositivo por los periodos fiscalizados, cuya determinación fue sobre base presunta en aplicación al art. 44 del CTb, debido a que el recurrente no informó ni adjuntó toda la documentación solicitada en etapa de fiscalización. Anota que las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria Municipal fueron en el marco de lo previsto en los arts. 96, 99 y 104 del CTb, puesto que todas fueron puestas en conocimiento del sujeto pasivo, garantizando al contribuyente el Debido Proceso y el derecho a aportar las pruebas y alegatos pertinentes, no existiendo vulneración a los mencionados derechos, como refiere la demandante. En cuanto al argumento de que la Resolución Determinativa hubiere sido emitida extemporáneamente, cuando la gestión 2008 ya hubiera prescrito, se señaló claramente que la Administración Municipal fiscalizó en forma oportuna la obligación impositiva y que la misma no solicitó la prescripción en sede administrativa, puesto que la prescripción no opera de oficio, en aplicación del art. 5 del DS N° 27310. Que en cuanto a la interrupción de la prescripción, esta se dio con la notificación con la Resolución Determinativa, tomando en cuenta la ampliación de los 7 años.

Que, en instancia jerárquica se reclamó por la parte recurrente que, no se consideró la prescripción de la gestión 2008 en el marco del art. 59 de la Ley N° 2492, reclamo que fue resuelto por la Autoridad Jerárquica de manera negativa para la parte recurrente, efectuando un razonamiento al respecto; por lo que se puede establecer que los actos de la Administración Tributaria Municipal se encuentran vigentes, siendo que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

la Resolución Jerárquica se ajusta a las leyes en vigencia en cuanto se refiere al instituto de la prescripción.

Concluye solicitando se rechace la demanda planteada y en Sentencia se declare improbada la misma, determinando la vigencia de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 06 de julio.

I.5. Réplica y Dúplica

Que, no obstante haberse corrido en traslado la respuesta negativa a la demanda, conforme se tiene establecido en el auto de fs. 68 de obrados, la parte actora no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo cual también resulta inexistente la dúplica de la parte demandada.

I.6 Decreto de Autos para Sentencia

Así, cumplidas las formalidades procesales, la Sala decretó autos para sentencia, conforme se tiene anotado a fs. 79 de obrados.

CONSIDERANDO II:

II.1 Fundamentos Jurídicos del fallo

Que, en mérito a los antecedentes descritos, los fundamentos de la demanda, la respuesta negativa a la misma y la respuesta del tercer interesado, corresponde señalar:

Que, inicialmente cabe dejar establecido que por imperio de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir sus resoluciones, previo agotamiento de la vía administrativa, como exige el art. 778, in fine, del Código de Procedimiento Civil (CPC).

Así fijada la competencia de esta sala, se ingresa a resolver la controversia expuesta por la parte demandante, a cuyo efecto se identifican como puntos centrales de la demanda, los referidos a: La inaplicación de la prescripción del IPBI correspondiente a la gestión 2008; El cálculo del impuesto determinado en relación a la tipología de la construcción, y; La determinación efectuada sobre base presunta; de modo que, el análisis y razonamiento que esta sala desplegará estarán enfocados sobre dichos elementos, conforme sigue.

Partimos entonces del análisis del primer punto identificado, referido a la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) correspondiente a la gestión 2008, que fue invocada por el sujeto pasivo en etapa administrativa de determinación y posteriormente en impugnación, y negada en su aplicación bajo la norma comprendida en el art. 59 de la Ley N° 2492 (CTb), modificada mediante Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012; dado que la norma citada prevé, que en la gestión 2015 la prescripción es de 7 años, y entendiéndose que la facultad de determinación de la deuda tributaria fue ejercida por la

Administración Tributaria antes al vencimiento de dicho plazo, dicha facultad no habría prescrito, tomando en cuenta que la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa N° 881/2014 de 30 de octubre de 2014, fue el 3 de diciembre de 2014, acto que interrumpió el cómputo de la prescripción, así como el hecho de que la notificación con el inicio de la fiscalización y la interposición del recurso de alzada, suspendieron el cómputo de la prescripción.

Así expuesto el fundamento de la entidad demandada respecto a este primer punto, se advierte ciertamente una errónea interpretación y aplicación de la norma comprendida en el art. 59 del CTb, con las modificaciones antes señaladas, referido a la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria, y finalmente para imponer sanciones administrativas.

En ese sentido, corresponde recordar que “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” (CABANELLAS de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. 9na. Edición. Ed. Heliasta. Buenos Aires-Argentina. 2000, Pág. 316); en otros términos, es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, es decir que el tiempo consolida situaciones de derecho, hace nacer, mantener y extinguir derechos.

El derecho en general regula dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; el Código Tributario recoge la prescripción extintiva como un medio en virtud del cual, una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, 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 observa su regulación en la Sección VII: como formas de Extinción de la Obligación Tributaria y de la Obligación de Pago en Aduanas; Doctrinalmente se sostiene que la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene como efectos el otorgar seguridad jurídica y de exigencia del respeto al principio de capacidad económica del contribuyente.

Así, la Ley N° 2492 - Código Tributario Boliviano (CTb), en su art. 59 y siguientes, regula dicho instituto estableciendo un término o términos dentro del cual la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de la facultad de determinar la deuda tributaria y finalmente imponer sanciones administrativas; no obstante, los artículos 59 y 60 de dicha norma fueron objeto de modificaciones en la gestión 2012, primero a través de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente por la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Hasta las modificaciones producidas en el año 2012, el art. 59 del CTb, señalaba: “*Artículo 59° (Prescripción). I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar,*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. 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.

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

La Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó dicho artículo, señalando: “Se modifica el Artículo 59 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera: **ARTICULO 59. (Prescripción).** I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.

El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliaran en tres (3) años adicionales 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 diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible”. (sic)

A su vez, la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, mediante sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, derogó el último párrafo del Parágrafo I del Artículo 59 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

Por otra parte, el artículo 60 del CTb, quedó redactado de la forma que sigue: “I. Excepto en el Numeral 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria.

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria”. (sic)

Nótese que la primera modificación realizada en este artículo, consiste en una notoria ampliación del plazo de prescripción de las Acciones de la Administración

Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, para determinar la deuda tributaria y para imponer sanciones administrativas, plazo que de cuatro (4) años en la gestión 2012, fue incrementado gradual y progresivamente, de forma que llegue a diez (10) años a partir de la Gestión 2018; en ese sentido, hasta el año 2012, el término de la prescripción regulada por el art. 59.I del CTb, para las facultades establecidas en los numerados 1, 2 y 3 de dicho artículo, era de 4 años, y, tanto la Administración Tributaria como el Contribuyente conocían, con total certeza, que las acciones de la Administración Tributaria descritos en los numerados anotados, se encontraban prescritas a partir del 1 de enero de 2013 (tomando en cuenta que el inicio del cómputo era desde el 1 de enero de 2009, conforme dispone el artículo 60 del CTb); de esa manera, la Administración Tributaria tenía claro el parámetro para planificar sus fiscalizaciones y, por su parte, el Contribuyente sabía a qué atenerse respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de dicho año (Gestión 2008) y la obligación de conservar en forma ordenada en el domicilio tributario todos los documentos de respaldo de sus actividades, conforme al art. 70.8 del CTb.

Reiteramos, el fundamento de la prescripción fiscal es la necesidad de dar seguridad jurídica y certeza a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos; la seguridad jurídica que, según el tratadista Ossorio, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio, pues ésta limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. Por su parte, el principio de certeza está completamente ligado al de seguridad jurídica y consiste en que los supuestos de hecho deben ser descritos de manera precisa, categórica y certera, también consiste en el conocimiento que nos proporciona la ley para determinar nuestros derechos y saber el límite de nuestra posibilidad de actuar jurídicamente, en otras palabras es el “saber a qué atenerse” por el conocimiento de la ley o intuitivamente por el entorno de certeza que crea la propia ley. En ese sentido se tiene razonado por el Tribunal Supremo de Justicia, en su Auto Supremo N° 5/2014 de 27 de marzo de 2014 (Sala Plena), cuando señala que, en materia tributaria, la prescripción es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social.

A ello debe agregarse que, el Derecho Tributario tiene dos grandes gamas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo); el primero, conforme señala Alfredo Benítez Rivas, 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 (Alfredo Benítez, Derecho Tributario, págs. 70 y 71); 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: i) El principio del “*tempus comici delicti*” (aplicar norma



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito), y; ii) El principio “tempus regis actum” (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, y considerando que la prescripción pertenece al derecho tributario material, corresponde aplicarse la norma vigente al momento en que el plazo de vencimiento de la obligación tributaria hubiese ocurrido; criterio concordante con el principio y garantía constitucional de la irretroactividad de la Ley establecida en el art. 123 de la CPE.

En tal sentido y como se dijo precedentemente, el año 2008 la Administración Tributaria sabía que sus facultades, respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento hubiesen ocurrido en dicho año, prescribirían a los cuatro años, de la misma manera el Contribuyente conocía dicha situación; y la modificación normativa de la prescripción ocurrida en año 2012, ampliando los términos de manera progresiva desde el año 2013, no puede afectar las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento hubiese ocurrido antes a la entrada en vigencia de tal norma (2012), por cuanto implicaría violentar el principio de seguridad jurídica, en franco desconocimiento del principio de la irretroactividad de la Ley regulado en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y normado también en el art. 150 del CTb.

Si bien el art. 59 del CTb, expresa en su literalidad que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, regulación que en sí no guarda mayor conflictividad para efectos del presente fallo, en razón al principio de legalidad; sin embargo tal disposición no debe ser interpretada desde el punto de vista de los actos de fiscalización, control, investigación, verificación o comprobación que debe desplegar la administración tributaria, o los actos de determinación de la deuda tributaria o la imposición de las sanciones administrativas; por cuanto bajo ese enfoque se afecta y vulnera de manera clara el principio de la irretroactividad de la Ley establecido en el art. 123 de la Constitución Política del Estado, que de manera categórica establece que la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, norma concordante con el art. 150 del CTb.

Bajo el entendimiento asumido por la Autoridad de Impugnación Tributaria, se permitiría que el Estado, haciendo uso de su poder discrecional, modificase nuevamente el régimen de las prescripciones, sea ampliándolo a más años o estableciendo la imprescriptibilidad de los mismos, que independientemente de su crítica sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de tal medida, generaría una inseguridad jurídica en los sujetos tributarios, lo que precisamente se tiene previsto evitar a través del principio y garantía constitucional establecido en el art. 123 de la norma fundamental.

Q

En tal sentido, la norma comprendida en el art. 59.I del CTb, que regula los términos de la prescripción, incrementando en forma ascendente a uno por cada año desde el 2013 hasta el año 2018, debe entenderse desde el punto de vista de las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubieren ocurrido en dichos años, en correcta relación con el art. 60 del mismo CTb, pero fundamentalmente tomando en cuenta que la Ley sólo dispone para lo venidero, como ordena la CPE en su art. 123; pues, tampoco se advierte que para el caso concurren las condiciones para que, por la vía de excepción, dicha norma sea aplicada con efecto retroactivo, como dispone el art. 150 del CTb, ya que dicha norma promulgada el año 2012, no establece un término de prescripción más breve, como tampoco beneficia al sujeto pasivo o tercero responsable cual sería el caso, al contrario, agrava su situación jurídica al ampliar los términos de la prescripción a un mayor tiempo.

En ese marco, la interpretación y aplicación de la norma comprendida en el art. 59.I del CTb por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al igual que la Administración Tributaria Municipal, no es correcta, puesto que, a pesar de la derogatoria del último párrafo del Parágrafo I del Artículo 59 de la Ley N° 2492, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 -que aclaraba sobre la aplicación de la prescripción, respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento ocurriesen el 2012, 2013 y así sucesivamente, y respecto a las contravenciones tributarias que ocurriesen en dichos años, es decir que eran plazos que no se aplicarían retroactivamente, sino para lo venidero, en total concordancia con lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Política del Estado-, y la ausencia de parámetros precisos de aplicación del instituto en cuestión por efecto de la última disposición modificatoria mencionada, ello no significa que esté permitida su aplicación para situaciones de hecho ocurridas con anterioridad a la norma modificatoria (2012), las que ya no pueden ser ya alcanzadas por ésta, conforme lo fundamentado precedentemente.

Por lo dicho, corresponde corregir lo resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria al respecto, dejando sin efecto la determinación de la deuda tributaria por la gestión 2008 sobre el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, más los accesorios que de dicho impuesto se derivaron, al haber prescrito el derecho de la Administración Tributaria Municipal para fiscalizar y determinar la Deuda Tributaria por dicho periodo, dado que el inicio del cómputo de la prescripción para la fiscalización y determinación del IPBI por la gestión 2008 corrió desde enero de 2009, en aplicación del art. 60 del CTb, y tomando en cuenta que la prescripción para dicho periodo era de 4 años, el mismo concluyó el 31 de diciembre de 2012, de modo que, al momento en que la Administración Tributaria Municipal llevó adelante el trabajo de fiscalización (2014), el derecho de ésta ya había prescrito.

En cuanto al reclamo relacionado al cálculo del impuesto determinado en relación a la tipología de la construcción, acusándose por la parte demandante, la vulneración al principio de oficialidad o del impulso de oficio, establecido en el art.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

200.I de la Ley N° 2492, en el comprendido que ninguna de las Autoridades de Impugnación Tributaria habrían procedido a la búsqueda de la verdad material, al no haber tomado acciones para la verificación de la tipología de la construcción, como tampoco se habría verificado si el cálculo del impuesto determinado es correcto; corresponde señalar que, el mencionado principio orienta que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, es decir que, en razón a este principio, la autoridad encargada de resolver el caso determina precisamente que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva, por ello la norma invocada refiere que el impulso procesal no está librado sólo al que le impriman las partes, sino que tal impulso incumbe también a la autoridad respectiva, lo que en el caso se observa fue cumplido debido a que se cumplió con el procedimiento y se otorgó una respuesta al administrado; empero, ello no significa que la autoridad de impugnación tributaria realice la labor de parte, como es la obligación de probar las alegaciones efectuadas en los recursos, a cuyo efecto el CTb otorga al contribuyente que recurre de alzada un término de prueba de 20 días, conforme al art. 218.d), del mismo modo, otorga al contribuyente que recurre en jerárquico, la posibilidad de aportar prueba de reciente obtención, en un término de 10 días, conforme al art. 219.d), derecho que, por lo que se observa de antecedentes, no fue ejercido por la parte ahora demandante, para efectos de demostrar el posible error en la consideración de la tipología de la construcción que señala o un error de cálculo del impuesto determinado.

En ese sentido, el cuestionamiento que la parte demandante realiza respecto a la presunta vulneración del principio de impulso de oficio, no tiene sustento jurídico, peor aun cuando no se establece por la parte demandante, razonamiento jurídico alguno que permita conocer con precisión cual sería el error de cálculo en el impuesto determinado y cual sería en criterio de la demandante, el cálculo correcto, de modo que no es posible resolver favorablemente dicho punto para la demandante, más si no cursa petitorio alguno al respecto, debido a que lo específicamente solicitado está enfocado sólo a la declaración de prescripción de lo determinado por la gestión 2008.

Finalmente, en cuanto a la acusación de presunta vulneración al debido proceso, en el entendido que no se habría considerado la prueba documental presentada dentro del proceso de determinación de oficio, como los documentos relativos al derecho propietario, los que permitirían una determinación sobre base cierta; tal acusación resulta también carente de sustento jurídico tributario, puesto que la documentación señalada por la parte demandante, sí fue considerada por la instancia administrativa, empero ella no resulta suficiente para efectos de determinar la Deuda Tributaria sobre base cierta; es más, corresponde señalar que, por los antecedentes, el informe N° 09/2014, es totalmente relevante a efectos de establecer la determinación sobre base presunta, puesto que una actitud renuente del sujeto pasivo para que se realice la inspección a efectos de determinar, con mayor precisión y en apego a la verdad

material, la tipología de la construcción, hace plenamente viable a la Administración Tributaria, la determinación de la Deuda Tributaria sobre base presunta.

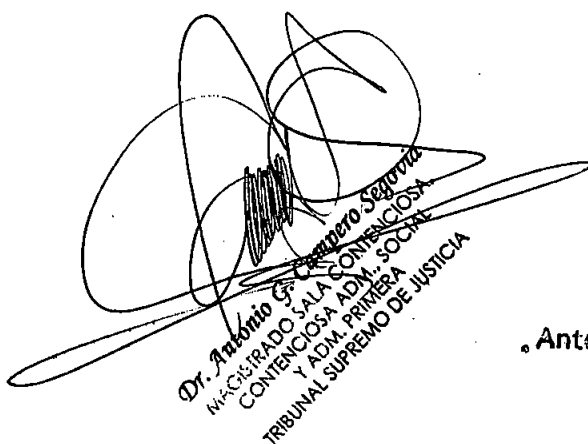
En ese sentido, es claro lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respecto a que el hecho de que la Administración Tributaria Municipal procedió incluso a la verificación cartográfica, la que no coincidía en algunos ambientes con el plano de construcción presentado, describiendo un bloque principal G de 5 plantas, un altillo y un semisótano, un bloque F de dos plantas, un antiguo bloque B de una planta y un tinglado, evidenciando en consecuencia una mayor superficie de construcción que en el plano presentado, por lo que resulta claro que la determinación sobre base presunta tiene pleno sustento jurídico en el art. 44 del CTb; por lo que tampoco corresponde atender favorablemente este punto para la demandante; peor so no cursa petitorio al respecto, conforme a lo señalado en el punto precedente.

Por lo anotado, se concluye que lo resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución Jerárquica ahora demandada, se encuentra parcialmente enmarcada en la Ley, sólo en cuanto a la determinación de la Deuda Tributaria de los periodos 2009, 2010, 2011 y 2012, no así en cuanto a la gestión 2008, conforme se fundamentó precedentemente, situación última que corresponde sea corregida.

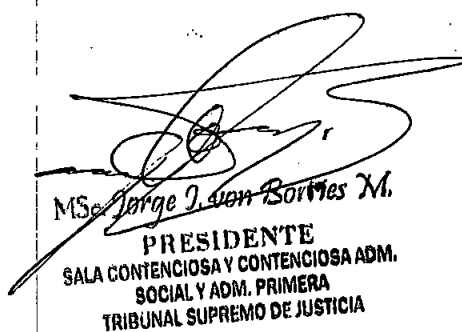
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 2.2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contencioso-administrativa de fs. 40 a 43, interpuesto por Margarita Villarroel Soliz, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2015 de 06 de julio; sólo en cuanto se refiere a la determinación de la Deuda Tributaria por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2008, dejando sin efecto lo determinado respecto a dicho periodo, conforme a lo fundamentado en el presente fallo; manteniendo en lo demás firme y subsistente la Resolución Jerárquica demandada.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal, a la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.



Dr. Antonio G. Guerrero Segovia
MAESTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA SOCIAL
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



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

Ante mí:



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



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPLENTE DE JUSTICIA
 ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 52 Fecha: 28-06-2016

Libro Tomas de Razón N° 10-

[Handwritten signature]

ASOG *[Handwritten signature]*
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPLENTE DE JUSTICIA