Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

SENTENCIA Nº 055/2019

EXPEDIENTE	: 80/2018
DEMANDANTE	: Empresa Julyos SRL
DEMANDADO (A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA	: AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 17 de abril de 2019

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 45, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre (fs. 2 a 10), el memorial de contestación de fs. 119 a 132 vta., la réplica de fs. 137 a 143, la dúplica de fs. 148 a 151, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:

Que, Luís Mario Olguín Zabalaga y Luís Fernando Saunero Carrasco, en representación legal de la Empresa Julyos SRL, en virtud al Testimonio de Poder Nº 78/2018 de 15 de febrero (fs. 33 a 35 vta.), se apersonó por memorial de fs. 37 a 45, manifestando que al amparo de lo establecido por los arts. 2 de la Ley Nº 3092, 2 y 4 de la Ley Nº 620, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre.

Manifestó que la Resolución Determinativa Nº 171739000171 de 23 de marzo de 2017, determinó de oficio las obligaciones impositivas en un monto de 905.720 UFV equivalentes a Bs.1.984.398,00 por tributo omitido del IUE de la gestión concluida en marzo de 2011, calificando la conducta como omisión de pago, aplicando una sanción del 100% del tributo omitido actualizado, así como estableciendo también una multa de incumplimiento de deberes formales.

Indicó que contra dicha resolución interpuso recurso de alzada, en el cual se argumentó que la deuda tributaria se habría extinguido por prescripción, y que el fundamento de las Leyes Nos. 291 y 317 para negar dicha prescripción, no son pertinentes ya que dichas leyes son posteriores a los hechos que originaron la deuda tributaria, por lo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria procedió a emitir la Resolución ARIT-CBBA-RA Nº 0356/2017 de 8 de septiembre, confirmando la resolución determinativa con el argumento que no operó la prescripción.

Agregó que contra la resolución de alzada, interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre, la cual conformó la resolución de alzada.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Refirió que la resolución impugnada tiene falta de motivación y fundamentación, ya que no se valoró ni consideró a detalle los argumentos del recurso jerárquico, limitándose a la transcripción, lo cual no constituye de ninguna manera fundamentación, por lo que se violó el derecho al debido proceso, siendo las afirmaciones de la resolución impugnada inválidas e insuficientes, estableciendo una decisión arbitraria sin interpretar adecuadamente la normativa citada.

Acusó vulneración al principio de verdad material, ya que se desconoció los derechos y garantías constitucionales de JULYOS Ltda., al no realizar una correcta valoración de los antecedentes procesales ni aplicación de la prescripción, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria demostró una distorsionada interpretación normativa, por encima del supuesto básico de verdad material, sin considerar la inexistencia de la obligación tributaria al haber transcurrido el tiempo para que la Administración Tributaria fiscalice, determine e imponga sanciones.

Señaló que corresponde aclarar, que conforme a lo señalado por la Disposición Transitoria Primera del Decreto Supremo Nº 27310, el cómputo de la prescripción por la gestión 2010 (cierre marzo 2011), debe seguir las reglas de la Ley Nº 2492, al estar vigente dicha norma desde el mes de noviembre de 2003 hasta dicho periodo.

Citó el art. 59 de la Ley Nº 2492, indicando que conforme a dicha norma, los adeudos prescriben a los cuatro años contando desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del periodo

del pago respectivo, por lo que en el presente caso los impuestos de la gestión 2010, con vencimiento el 2011 habrían prescrito el 2015. Asimismo, transcribió los arts. 61 y 62 de la Ley Nº 2492, haciendo mención a cuáles son las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, indicando que se puede evidenciar que el IUE de la gestión 2010, con cierre al mes de marzo de 2011, ya estaba prescrito en el momento que la Administración Tributaria inició la acción de cobranza.

Expresó la inaplicabilidad de las Leyes Nos. 291 y 317 en el presente caso, correspondiendo señalar que la resolución determinativa y las resoluciones de alzada y jerárquica, rechazaron la prescripción invocada, con el criterio que el cómputo para la prescripción debería realizarse bajo las Leyes Nos. 291 y 317, argumento que demuestra una indebida aplicación de dichas leyes, contraviniendo el art. 150 de la Ley Nº 2492 y el principio de seguridad jurídica, ya que las leyes mencionadas fueron promulgadas en fechas 22 de septiembre y 11 de diciembre de la gestión 2012, siendo posteriores a los hechos motivo de la presente controversia, por lo que no corresponde aplicar dichas normas.

Hizo mención a lo establecido por el art. 123 de la Constitución Política del Estado, refiriendo que las Leyes Nos. 291 y 317, no determinan ningún cómputo de prescripción o reducción de sanciones más benignas, por lo que la irretroactividad de la ley no puede ser aplicada en este caso. A continuación citó un fragmento del Auto Supremo Nº 432 de 25 de julio de 2013.

Refirió que los arts. 9.2 y 178 de la Constitución Política del Estado, conciben el principio de seguridad jurídica, a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas, y que la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, de esta manera el art. 123 de la CPE dispone que la ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia penal cuando beneficie al imputado, aspecto concordante con el art. 150 de la Ley Nº 2492, que dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, excepto cuando establezcan términos de prescripción más breves.

Agregó como jurisprudencia los Autos Supremos Nos. 005/2014 de 27 de marzo y 47 de 16 de junio de 2016, así como la Sentencia Constitucional Nº 1169/2016 S3, refiriendo que en el Auto Supremo Nº 47, siendo un caso similar, cuando se planteó la prescripción por la gestión 2011, ante la misma interpretación que en el presente caso realizada por la Administración

Tributaria, respecto a la aplicación de las Leyes Nos. 291 y 317, el Tribunal Supremo de Justicia declaró probada la demanda, dejando sin efecto la resolución determinativa que originó las obligaciones tributarias por prescripción.

I.2.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico, dejando sin efecto la Resolución Determinativa Nº 171739000171 de 23 de marzo de 2017.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersone al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs119 a 132 vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 117).

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que no obstante, contesta desvirtuando los argumentos de la demanda, aclarando que la resolución jerárquica impugnada en ningún momento incurrió en los agravios que alega la parte demandante.

II.1.- Relató algunos de los antecedentes que sucedieron en sede administrativa, e indicó que la parte demandada no cumplió con los presupuestos propios de un contencioso administrativo, siendo los argumentos demandados una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa

recursiva (prescripción), por lo que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa e ingresar al fondo de la acción, conforme lo dispuesto por la Sentencia Nº 238/2013 de 5 de julio emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Manifestó que existe imprecisión de la acción y la petición de prescripción, ya que la parte demandante refiere en los puntos 5.1, 5.2 y 5.3 de su demanda, cuestiones sobre fundamentación, sin señalar cuáles serían las circunstancias generadoras del supuesto vicio, sin determinar cuál sería la verdad material que no se habría evidenciado para establecer una deuda tributaria. Citó también las Sentencias Nos 20 de 20 de marzo de 2017, 252/2017 de 18 de abril, 119/2017 de 13 de marzo y 32/2016 de 20 de octubre.

Continuó indicando que el Estado se encuentra regido por ley y no por la voluntad de las personas, que en todas las actuaciones se debe plasmar la prevalencia de la ley ante cualquier otra actividad o acción que posee el poder público, debiendo considerarse la Sentencia Nº 51/2017 emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia. Agregó que la AGIT no tiene competencia para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, toda vez que conforme al art. 5 de la Ley Nº 027, toda ley se presume constitucional, por lo que se identificó las normas jurídicas aplicables al caso, en el art. 59 de la Ley Nº 2492, modificado mediante las Leyes Nos. 291 y 317, siendo que la primera estableció un término de prescripción bajo una dinámica temporal creciente a partir del 2008, dentro la cual la Administración Tributaria ejerce sus facultades de determinación de la deuda tributaria e imposición de sanciones tributarias.

Señaló que la Administración Tributaria el 14 de marzo de 2016 notificó al contribuyente con la Orden de Fiscalización Nº 0015OFE00125, con alcance al IUE de los periodos de abril a diciembre de 2010 y enero a marzo de 2011, y que posteriormente se le notificó el 29 de diciembre de 2016 con la Vista de Cargo Nº 29-00392-16 y el 31 de marzo de 2017 con la Resolución Determinativa Nº 171739000171, sancionándolo con la deuda tributaria de 1.615.234 UFV equivalentes a Bs.3.538.916 por tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes, y que de acuerdo a estos antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria ejerció sus facultades respecto al IUE de dichos periodos, dentro del alcance de lo establecido por la Ley Nº 291, ya que al notificar la Resolución Determinativa

Nº 171739000171 el 31 de marzo de 2017, en vigencia de la Ley Nº 812 y de acuerdo con el art. 60, parágrafo I de la Ley Nº 2492, el término de la prescripción para el IUE del periodo señalado se inició el 1 de enero de 2012, y concluyendo el 31 de diciembre de 2019, por lo que las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria no se encontraban prescritas.

Indicó que los arts. 116, 123 de la Constitución Política del Estado y 150 de la Ley Nº 2492, frente a disposiciones legales públicas y de cumplimiento obligatorio como son las leyes modificatorias a la Ley Nº 2492, conforme dispone el art. 164 de la Constitución Política del Estado, la AGIT no puede determinar su inaplicabilidad porque la facultad legislativa negativa es propia del Tribunal Constitucional Plurinacional, por lo que en virtud al principio de legalidad corresponde reiterar que el término de prescripción para los periodos fiscalizados señalados, tomando en cuenta la notificación efectuada con la resolución determinativa el 31 de marzo de 2017, no se encontraba prescrito, aclarando que ningún tribunal u órgano administrativo se encuentra autorizado para no aplicar las normas jurídicas.

Mencionó las Sentencias Constitucionales Nos. 1110/2002 de 16 de septiembre, 11/02 de 5 de febrero de 2002 y 1421/2004-R de 6 de septiembre, indicando que la AGIT se encuentra sujeta al principio de legalidad el cual se encuentra en el art. 6 de la Ley Nº 2492, y que por lo establecido en el art. 164, parágrafo II de la Constitución Política del Estado, las leyes son de cumplimiento obligatorio a partir de su publicación, es decir en este caso el cumplimiento de las leyes modificatorias del Código Tributario. Agregó que se debe aplicar también lo dispuesto por los arts. 410, parágrafo II y 115 de la Constitución Política del Estado, para la problemática planteada respecto a las modificaciones de la Ley Nº 2492, ya que dichas modificaciones se aplicaron a una situación no concluida, aclarando que la prescripción sólo opera a solicitud de parte y no de oficio, resultando incongruente buscar el elemento benignidad o asumirse que se habría aplicado retroactivamente la norma jurídica, pues en vigencia de la Ley Nº 2492 sin modificaciones, JULYOS SRL dejó transcurrir un espacio de tiempo y no solicitó prescripción alguna y por el contrario la notificación de la resolución determinativa y la petición de prescripción se realizó en vigencia de las leyes modificatorias a la Ley Nº 2492, lo que quiere decir que la retroactividad no fue auténtica, es decir retrospectividad.

Manifestó que la AGIT actuó en el marco del debido proceso, debiendo tenerse presente la Sentencia Constitucional Nº 0471/2005-R de 28 de abril, ya que la resolución emitida es exacta, precisa y relacionada con las pretensiones deducidas en el recurso jerárquico, debiendo considerarse también la Sentencia Constitucional Nº 491/2003-R de 15 de abril, toda vez que la demanda es una reiteración de argumentos, los cuales no establecen de forma indubitable una errada interpretación de la AGIT.

Refirió que la parte demandante se remite a citar sentencias constitucionales y autos supremos, pero ello no es argumentar, ya que si bien las Sentencias Constitucionales Nos. 0630/2015-S2, 0112/2012, 0140/2012, 0427/2010-R, 753/2003-R y 1278/2006-R, se refieren al debido proceso, a la forma de tramitación de los procesos administrativos, a la verdad material y a la prescripción, y los Autos Supremos Nos. 277/2012, 005/2014 y 136/2012 a la verdad material, no se halla razonamiento técnico jurídico que dichos fallos sean vinculantes con la problemática del presente caso, debiendo tomar en cuenta la Sentencia Nº 389/2017 de 6 de junio, emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, no siendo suficiente invocar precedentes jurisprudenciales sin explicar las circunstancias de hecho y derecho que la vinculen al caso.

Finalmente acusó carencia de argumentos en la acción intentada, ya que la demanda sin el menor contenido legal, esgrime aspectos que no se apegan a los elementos dilucidados en la resolución jerárquica, evidenciándose que si bien la demanda es presentada contra la AGIT, contiene observaciones dirigidas al trabajo de la Administración Tributaria y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, alejándose del objeto de la demanda, por lo que la demanda emite reiteradas disconformidades solventemente resueltas y que buscan darle sustancia, debiendo considerarse que no se puede cambiar la naturaleza jurídica de una demanda contenciosa administrativa, la cual tiene sus características conforme lo estableció la Sentencia Nº 581/2017 de 12 de julio emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por JULYOS SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la parte demandante, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 137 a 143, en el que se reiteró los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 144, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 148 a 151, por la que se reiteró asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 163, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó *"autos para sentencia"*.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 2.2 y 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala CCASA Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 14 de marzo de 2016, la Administración Tributaria notificó a JULYOS SRL con la Orden de Fiscalización N° 0015OFE00125 (fs. 105 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), comunicándole que sería sujeto de un proceso de determinación bajo la modalidad de fiscalización parcial con alcance al IUE de los periodos de abril a diciembre de 2010 y enero a marzo de 2011. Asimismo se le notificó con el Requerimiento N° 00127984 (fs. 106 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), solicitando al contribuyente documentación para dicho procedimiento.

III.2.- Que el 20 de abril de 2016, la Administración Tributaria notificó a JULYOS SRL con el Requerimiento N° 0012/009 (fs. 128 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), en el cual se reiteró la solicitud efectuada a través del Requerimiento N° 00127984.

III.3.- Que el 6 de diciembre de 2016, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00147969 (fs. 1371 del Anexo 7 de los antecedentes administrativos), la cual refiere que JULYOS SRL incurrió en el incumplimiento del deber formal de no entregar documentación e información que le fue requerida, sancionando a la empresa con una multa de 3.000 UFV.

III.4.- Que el 29 de diciembre de 2016, la Administración Tributaria notificó a JULYOS SRL con la Vista de Cargo N° 29-00392-16 de 7 de diciembre de 2016 (fs. 1399 a 1426 de los Anexos 7 y 8 de los antecedentes administrativos), la cual como resultado del procedimiento de determinación estableció tributo omitido en el IUE por la suma de Bs.1.070.625 sobre base cierta, originada en observaciones al costo de producción, costo de ventas y gastos no deducibles, asimismo se estableció tributo omitido de Bs.95.639 sobre base presunta, originado en importaciones de mercancías no declaradas por el contribuyente.

III.5.- Que el 30 de enero de 2017, mediante Nota CITE DIR-0022017 JULYOS SRL presentó descargos a la Vista de Cargo, expresando agravios referidos a la prescripción, indicando que las normas para sancionar, multar, determinar, calcular el tributo y otros, deben regirse por la norma sustantiva que estuvo vigente en los periodos fiscalizados.

III.6.- Que el 31 de marzo de 2017, la Administración Tributaria notificó al contribuyente JULYOS SRL con la Resolución Determinativa N° 171739000171

de 23 de marzo de 2017 (fs. 1648 a 1689 del Anexo 9 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió determinar de oficio, por el IUE de los periodos de abril a diciembre de 2010 y enero a marzo de 2011, la obligación tributaria de 1.615.234 UFV equivalentes a Bs.3.538.916 por tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

III.7.- Dicha Resolución Determinativa, dio lugar a que el contribuyente JULYOS SRL, mediante memorial de 21 de abril de 2017 (fs. 1 a 7 del Anexo presentado por la AGIT), interponga recurso de alzada en su contra, el cual fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0356/2017 de 8 de septiembre (fs. 57 a 65 vta. del Anexo presentado por la AGIT), la cual **CONFIRMÓ** la Resolución Determinativa Nº 171739000171.

III.8.- Contra la mencionada resolución de alzada, la Empresa JULYOS SRL, mediante memorial de 3 de octubre de 2017 (fs. 102 a 105 del Anexo presentado por la AGIT), interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre (fs. 183 a 191 del Anexo presentado por la AGIT), misma que **CONFIRMÓ** la resolución pronunciada en alzada, así como la resolución determinativa emitida por la Administración Tributaria.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: **i)** Si la facultad de la Administración Tributaria de determinar la deuda tributaria correspondiente al IUE de los periodos de abril de 2010 a marzo de 2011, prescribió, tomando en cuenta que dicha entidad fiscalizadora aplicó las modificaciones realizadas al Código Tributario mediante las Leyes Nos. 291 y 317, respecto al plazo de la prescripción.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

La prescripción en materia tributaria, es un medio en virtud del cual el administrado queda liberado de su obligación por la inacción del Estado por

cierto periodo de tiempo vinculado a una determinada actuación que debe realizar en el plazo fijado por la norma tributaria, que se encuentra establecida en la sección VII del Código Tributario, como una de las formas de extinción de la obligación tributaria. Es una institución que desde el punto de vista técnico no extingue la obligación en sí, sino la exigibilidad de ella, es decir la acción del sujeto activo para hacer valer su derecho al cobro del tributo establecido.

Asimismo, la prescripción, *"es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace"* (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y al decir de este autor, *"su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."*

Este instituto de la prescripción, estaba contemplado en nuestro ordenamiento jurídico abrogado (Ley 1340 Código Tributario) en la Sección Quinta del Capítulo V, referido a la Extinción -de las obligaciones tributarias-, actualmente en la Ley 2492 CTB, precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, como una categoría jurídica por la que se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, puesto que: *"El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el 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).

El derecho en general, viene a regular dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; nuestro Código Tributario Boliviano 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; 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, toda vez que el sujeto pasivo no puede estar indefinidamente a expensas de la investigación, determinación o posible sanción en su contra, de conformidad a los principios y derechos constitucionales y normas tributarias ya expresadas, sino que debe existir la seguridad jurídica.

Es así que, el art. 59 de la Ley Nº 2492, establece el término dentro del cual la Administración puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de las atribuciones de **determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas**; aunque, estas facultades citadas en los arts. 59 y 60 de la norma legal señalada, 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.

Del estudio y el análisis del expediente se pudo evidenciar que, la Administración Tributaria el 14 de marzo de 2016 notificó al contribuyente JULYOS SRL con la Orden de Fiscalización Nº 0015OFE00125, comunicando el proceso de determinación bajo la modalidad fiscalización parcial con alcance al IUE de los periodos fiscales de abril a diciembre de 2010 y enero a marzo de 2011, dando lugar a que el 29 de diciembre de 2016, el contribuyente sea notificado con la Vista de Cargo Nº 29-00392-16, y que posteriormente, en fecha 31 de marzo de 2017 sea notificado con la Resolución Determinativa Nº 171739000171, resolución que estableció una deuda tributaria de 1.615.234 UFV equivalentes a Bs.3.538.916 por concepto de tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales. Asimismo se advierte que JULYOS SRL recurrió de recurso de alzada y jerárquico, habiendo ambas instancias confirmado la resolución determinativa citada.

De lo expuesto precedentemente, es evidente que la problemática del presente caso es que, si la resolución determinativa señalada fue notificada fuera o dentro del plazo establecido por ley; ya que a criterio de la empresa demandante, la facultad de determinación de la deuda tributaria de la Administración Tributaria habría prescrito, ya que no se notificó la Resolución

Determinativa dentro el plazo, y que no deben considerarse ni aplicarse las modificaciones realizadas a la prescripción mediante las Leyes Nº 291 y 317 del año 2012, al ser posteriores al periodo fiscalizado.

En ese contexto, corresponde mencionar lo citado en la Sentencia Nº 52 de 28 de junio de 2016, pronunciada por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera de este Tribunal Supremo refirió que: *"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."* **(Las negrillas son nuestras).**

Es así que, el art. 59 de la Ley Nº 2492, establece el término dentro del cual la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de las atribuciones de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; pero, estas facultades citadas en los arts. 59 y 60 de la norma legal señalada 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.

Bajo ese entendimiento cabe aclarar que, hasta antes de las modificaciones producidas el año 2012 a través de las Leyes Nº 291 y 317, el art. 59 de la Ley Nº 2492, establecía sobre la: *"(Prescripción).* ***I. 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;* ***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; y, ***III.*** *El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años".*

Posteriormente con las modificaciones efectuadas por La Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó dicho artículo, determinando que: *"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 parágrafo, 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".

De igual forma la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, mediante sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, derogó el último párrafo del parágrafo I del art. 59 de la Ley Nº 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.

El párrafo I del artículo 60 de la Ley Nº 2492 dispone: "*Excepto en el numeral 4 del parágrafo I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo".*

En tal sentido, se debe señalar que si asumimos el entendimiento de la Administración Tributaria, se estaría admitiendo una nueva modificación, que no

se encuentra regulada por ley, del régimen de las prescripciones, **ampliándola a más años o estableciendo la imprescriptibilidad de las mismas**, lo cual generaría una inseguridad jurídica de los contribuyentes, aspecto que se encuentra protegido por la norma constitucional, en el art. 178.I de la CPE, que establece que: ***"La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano*** *y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad,* ***seguridad jurídica****, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos.".* **(Las negrillas son nuestras).**

En ese marco, el art. 59, parágrafo I de la Ley Nº 2492, con las modificaciones establecidas en las Leyes Nº 291 y 317, incrementó de forma ascendente a un año para la prescripción desde la gestión 2013, llegando al límite de 10 años en la gestión 2018, entendiendo esto desde el punto de vista de las obligaciones tributarias, concordante con el art. 60 de la citada norma, ahora bien, tomando en cuenta **que la Ley sólo dispone para lo venidero**, tal como lo dispone el art. 123 de la Constitución Política dl Estado, texto del cual se determina sobre la irretroactividad, como también sobre las excepciones, siendo estas en cuatro casos: **1)** Materia laboral en favor de los trabajadores; **2)** En materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; **3)** En corrupción para investigar, procesar sancionar delitos cometidos por funcionarios públicos; y, **4)** Las que se encuentran establecidas en la Constitución Política del Estado. En consecuencia, **no pueden aplicarse las leyes Nº 291 y 317 de manera retroactiva a periodos anteriores a su publicación.**

Por su parte la Ley Nº 2492, en su art. 150 dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, **salvo excepciones; siendo una de ellas cuando establezcan sanciones y cómputos más benignos**.

En ese marco normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de este Tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso debe partirse del análisis del principio de favorabilidad que rige en

materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo. Además se debe recordar que su aplicación opera como una excepción al principio de la irretroactividad de la ley, establecido en el art. 123 de la Constitución Política del Estado; lo cual no se limita 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 la que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado.

Por su lado, al respecto, el art. 5 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, 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*", en el mismo sentido el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, se determinó que: "*Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional*".

En ese contexto, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general, es parte del principio de legalidad y es que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre **legalmente en vigencia en ese momento**, 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.

Ahora bien, el objeto de la controversia de este reclamo gira sobre la actuación de la Administración Tributaria la cual pretende aplicar las leyes Nos. 291 y 317 a los periodos fiscales de abril a diciembre de 2010 y enero a marzo de 2011, respecto a las modificaciones realizadas al art. 59 de la Ley Nº 2492 (prescripción), en la Disposición Quinta de la Ley Nº 291 de 22 de septiembre de 2012, y la Disposición Derogatoria Primera de la Ley Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, como también las modificaciones al art. 60 del CTB por la disposición Adicional Sexta de la Ley Nº 291; en ese sentido, este Tribunal establece que la Ley Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, **no pueden ser aplicadas en el caso de autos**; puesto que de hacerlo se estaría infringiendo el principio de irretroactividad de la ley; por otro lado, es necesario puntualizar que no se encuentra en duda la constitucionalidad de la Ley Nº 291 y 317, sino la aplicabilidad en el caso de

autos, tomando en cuenta que los periodos fiscalizados corresponden a las gestiones 2010 y 2011.

Así, de la revisión minuciosa de obrados, se pudo evidenciar que los periodos fiscalizados son de abril a diciembre de 2010 y de enero a marzo de 2011, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en ese momento; es decir, que debe aplicarse el art. 59 de la Ley 2492, (sin las modificaciones de las Leyes Nº 291 y 317), que prevé: *"**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."* **(Negrillas nuestras)**, evidenciándose que los de instancia no actuaron de esa manera.

En ese sentido, en cuanto al cómputo del término de la prescripción señalado en el art. 60 de la Ley Nº 2492, que establece que, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente, en el caso en estudio, el cómputo de la prescripción **iniciaba el 1 de enero de 2012**; y tomando en cuenta que prescribía a los 4 años, según establece el art. 59 del CTB, la prescripción de las supuestas infracciones cometidas por el contribuyente JULYOS SRL fenecía el **31 de diciembre de 2015**; evidenciándose que en el presente proceso no existen causales de suspensión ni de interrupción, conforme determina el art. 62, parágrafo I de la Ley Nº 2492, por lo que la Resolución Determinativa Nº 171739000171 de 23 de marzo de 2017, fue notificada a JULYOS SRL, **el 31 de marzo de 2017**, cuando ya estaban prescritas las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria.

Se aclara también, respecto a las Sentencias Constitucionales citadas por la autoridad demandada en su memorial de contestación, que las mismas son impertinentes respecto a la problemática planteada en la presente demanda, por lo que no pueden ser consideradas como erradamente pretende la AGIT.

Por lo expuesto precedentemente, así como de la revisión de obrados, se pudo constatar que la AGIT, al pronunciar la resolución impugnada, aplicó equivocadamente las modificaciones realizadas al instituto de la prescripción por las leyes Nos. 291 y 317; toda vez que, la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición

esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

Además, corresponde dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la Administración para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas intereses y recargos; de lo que se colige que dicha administración, en el presente proceso, dejó voluntariamente prescribir su derecho, lo que amerita aperturar otros procesos de responsabilidad por la función pública por la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva contra quienes provocaron la extinción de sus facultades.

Finalmente, este Tribunal Supremo de Justicia, advierte que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre, realizó una incorrecta interpretación de las modificaciones a la prescripción, correspondiendo en consecuencia revocar dicha determinación y enmendar tal situación.

V.2.- Conclusiones.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre, confirmando la Resolución ARIT-CBA/RA 0356/2017 de 8 de septiembre, incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso, aplicando erradamente las modificaciones realizadas al Código Tributario mediante las Leyes Nos. 291 y 317, respecto al instituto de la prescripción, a periodos anteriores a la promulgación de dichas leyes modificatorias, por lo que es evidente que la autoridad demandada interpretó y aplicó incorrectamente las normas jurídicas de la materia en el periodo fiscalizado, en consecuencia este Tribunal debe revocar la resolución jerárquica, dejándola sin efecto, así como la resolución de alzada y la resolución determinativa.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs.

37 a 45, interpuesta por Luís Mario Olguín Zabalaga y Luís Fernando Saunero Carrasco en representación legal de la Empresa JULYOS SRL contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1721/2017 de 12 de diciembre, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT, así como también deja sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0356/2017 de 8 de septiembre y la Resolución Determinativa Nº 171739000171 de 23 de marzo, por prescripción.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia Nº 55/2019 Fecha: 17/04/2019