



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA Nº 060/2019

EXPEDIENTE : 107/2017
DEMANDANTE : Agencia Despachante de Aduana CIDEPA
Ltda.
DEMANDADO (A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCION IMPUGNADA : Resolución Jerárquica 0157/2017, de 14 de
febrero
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA : Sucre, 15 de mayo de 2019

VISTOS: La demanda contencioso-administrativa de fs. 42 a 61, interpuesta por el representante legal de la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. (en adelante CIDEPA) que impugna la **Resolución Jerárquica 0157/2017 de 14 de febrero**, copia que cursa de fs. 2 a 16 y el Auto Motivado N° 0014/2017 de 2 de marzo de 2017, cursante de fs. 235 a 237, del Anexo 3, emitidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestación de fs. 99 a 105, réplica de fs. 120 a 127, dúplica de fs. 164 a 171, los antecedentes administrativos y;

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes de la demanda.

CIDEPA, mediante su representante, en su escrito de demanda a manera de antecedente, precisa: "...corresponde manifestar que todo el caso tiene su origen en la Resolución Administrativa N° 056/2016, de 12 de agosto de 2016, por el que sin fundamento jurídico aduanero se **RECHAZA** la solicitud de extinción de la acción por Prescripción de la Resolución Determinativa N° 115/2011 de 2 de diciembre de 2011, por presunta omisión de pago".

Contra esta decisión, CIDEPA interpuso recurso de alzada, la ARIT emitió la Resolución de Alzada N° 957/2016, de 28 de noviembre, cursante de fs. 118 a 132 del Anexo 3, **Revocando Parcialmente** la Resolución Administrativa N° 056/2016, "...consecuentemente se mantiene firme y subsistente la facultad de

cobro del tributo omitido establecido en la Resolución Determinativa N° 511/2011...(...)... y se declara prescrita la facultad de cobro de las sanciones por omisión de pago y contravención aduanera establecidas en la citada Resolución Determinativa, todo en relación al Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria PIET 217/2015....”

La Administración Aduanera y el Contribuyente, interpusieron recursos jerárquicos, cumplidas las formalidades procesales la AGIT, emitió la Resolución Jerárquica N° 0157/2017, de 14 de febrero de 2017, **“Revocando Parcialmente la resolución de alzada, en la parte que declara prescrita la facultad de cobro de las sanciones por Omisión de Pago y Contravenciones Aduaneras y mantiene firme en su totalidad la Resolución Administrativa N° 056/2016...”**

1.2. Fundamentos de la demanda.

En mérito de estos antecedentes CIDEPA, mediante su representante, interpuso demanda contenciosa administrativa argumentando que:

Corresponde la exención tributaria de la DUI C-8983 de 10 de julio de 2007, por ser mercancía liberada del pago de Tributos Aduaneros.

En esta parte de su demanda, refiere: *“Sin renunciar a la prescripción que también nos corresponde, debemos manifestar que la AGIT, en la Resolución Jerárquica N° 157/2017, omite pronunciarse sobre la Exención Tributaria solicitada, pese a que este aspecto es de principal y primordial importancia, ya que si corresponde la exención tributaria ya no existe ninguna deuda ni sanción aduanera; sin embargo, la AGIT sólo se limita a negar la prescripción pese a la existencia de una Sentencia y Tratados Internacionales que nos amparan, tal como lo explicaremos a continuación”* (Sic).

Explica que en el caso de autos corresponde la exención de la DUI C-8983, cuya mercancía ingresada está exenta del pago de tributos, porque en el “RUBRO 47”, se declaró una “Base Imponible” con valor cero “0” a pagar por tratarse de mercancía exenta del pago de tributos aduaneros por Convenio Internacional suscrito entre Bolivia y EE.UU.

Transcribe una parte del contenido del referido convenio, posteriormente se refiere a las notas de la Embajada de EE.UU. de 3 de junio de 1954, finalmente transcribe partes de la Sentencia N° 185/2016 de 21 de abril, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia y que, en criterio de la parte actora, constituye jurisprudencia, a más de aclarar determinados conceptos, que son pertinentes al presente caso.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Corresponde la extinción de la acción de imponer sanciones y de ejecución por prescripción.

Esta segunda infracción acusada por la parte actora, en su memorial de demanda, la fundamenta en los siguientes términos: "...no obstante encontramos exentos del pago de tributos y sanciones; debe tomarse en cuenta lo dispuesto por el art. 109.II, núm. 1, de la Ley N° 2492, donde establece claramente que contra la ejecución fiscal será admisible como causal de oposición cualquier forma de extinción..."

En ese sentido, pide se tenga presente que en el caso de autos los hechos ocurridos datan de la gestión 2007, fecha en la que estaba vigente la Ley N° 2492, en consecuencia, solicita se deba aplicar lo previsto en el art. 59.III y art. 60.III ambos del CTB.

La AGIT, -explica la parte actora- "...en vez de aplicar la norma vigente al momento de ocurrida la supuesta contravención de omisión de pago (2007), aplica una Ley posterior, la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, para extender los plazos de prescripción y hacer un nuevo cómputo de prescripción anómalo que nos causa serios agravios al pretendemos cobrar una sanción por omisión de pago que ya prescribió el año 2013". Menciona las Sentencias N° 39/2016; 47/2016 y 52/2016, todas emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia, que explican lo referido a la retroactividad de las Leyes Tributarias Nos. 291 y 317, transcribiendo algunos párrafos de estas resoluciones.

Acusa que la AGIT incumple lo dispuesto en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1169/2016-S3 de 26 de octubre.

Luego de transcribir parte de esta resolución, que se refiere al alcance temporal de las Leyes Nos. 291 y 317, ambas de la gestión 2012, pide se deba aplicar los argumentos y fundamentos contenidos en las mismas, al caso de autos.

Explica que la AGIT, incumple sus propios precedentes, lo que genera inseguridad jurídica y vulneración al derecho fundamental de la igualdad jurídica.

En esta parte de su fundamentación, menciona cuatro resoluciones jerárquicas, correspondientes a las gestiones 2014 y 2016, seguidamente explica que en casos idénticos la AGIT, dispuso que la Ley N° 291, no puede aplicarse retroactivamente; "...sin embargo en nuestro caso, tratándose de una Resolución

Determinativa de la gestión 2007, aplica las citadas modificaciones en perjuicio nuestro...”.

1.3. Petitorio.

El representante de CIDEPA, pide que este Tribunal emita sentencia, declarando probada la demanda contenciosa administrativa, consiguientemente: *“revoque totalmente la Resolución Jerárquica N° 157/2017 y en definitiva, nula y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 115/2011... (...) ... por exención tributaria y prescripción...”*

Admitida la demanda mediante resolución de 8 de marzo de 2017, cursante a fs. 64, se corrió traslado.

1.4. De la contestación a la demanda.

La AGIT, mediante su representante legal, contestó a las pretensiones de la parte actora, en los siguientes términos:

En relación a la exención de la DUI C-8983 de 10 de julio de 2007.

Explica que este argumento expuesto por la parte actora, no fue objeto de análisis, por parte de la AGIT, toda vez que el mismo no formó parte del recurso jerárquico, en consecuencia, no corresponde su análisis, toda vez que ello implica emitir una resolución contraria al principio de congruencia.

En relación a la extinción por prescripción. Manifiesta: *“...debemos además añadir y aclarar en cuanto a la normativa aplicada a efectos de resolver el caso que hoy es objeto de revisión que esta instancia jerárquica no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, por lo mismo sus probidades deben tener presente que... (...)... al encontrarse vigentes las Leyes Nos. 291 y 317, se concluye que el régimen de la prescripción establecido en el Código Tributario Boliviano, se encontraba plenamente vigente con las modificaciones realizadas por las citadas Leyes”.*

“Por lo dicho, toda vez que la Resolución Determinativa N°115/2011, fue objeto de una demanda contenciosa tributaria, que además fue rechazada el 13 de febrero de 2012, se observa que el referido acto administrativo adquirió firmeza, siendo que como consecuencia de ello, el cómputo de la prescripción de cinco años se inició el 17 de febrero de 2012, de lo que se concluye que la facultad de ejecutar las sanciones por omisión de pago y por contravenciones aduaneras de la administración aduanera no están prescritas”.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.5. Petitorio.

En virtud de estos argumentos, pide que este Tribunal, declare **improbada** la demanda contenciosa administrativa.

La Gerencia Distrital - La Paz del SIN, identificada como tercero interesado, mediante su representante, se apersonó por escrito de fs. 113 a 119, del expediente.

CONSIDERANDO II.

II.1. Naturaleza del proceso contencioso administrativo.

En mérito a los antecedentes descritos, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, previo a pronunciarse a la pretensión contenida en la demanda contenciosa administrativa, corresponde precisar que por imperio de la Ley N° 620 del 31 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, que esta clase de procesos, se constituyen en un medio por el cual se logra efectivizar el control judicial de legalidad, respecto a determinados actos administrativos, vinculados a la correcta o incorrecta forma de interpretar o aplicar preceptos jurídicos, de carácter sustantivo o adjetivo, en el desarrollo del proceso administrativo previo a la presente demanda contenciosa administrativa, conforme lo previsto en el art. 4 inc. i) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

II.2. De la problemática planteada.

Establecida la naturaleza procesal de una demanda contenciosa administrativa e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, en el caso concreto, se tiene presente que la controversia planteada por la parte actora, en su memorial de demanda, está referida a evidenciar si la AGIT a tiempo de emitir la resolución jerárquica, omitió indebidamente otorgar la exención tributaria al actor, por la DUI C-8983 e interpretó y aplicó erróneamente las Leyes Nos. 291 y 317, al caso concreto, negando indebidamente la solicitud de prescripción.

II.3. Antecedentes administrativos del presente caso.

En principio se debe tener presente que dentro un proceso de derecho, como es un contencioso administrativo, el expediente y demás anexos se constituyen en el medio idóneo para acreditar la verdad material, por cuanto el mismo contiene los actuados procesales, tanto administrativos, como judiciales

que fueron oportunamente activados por los diferentes sujetos procesales y las autoridades competentes, en cada una de sus etapas.

En mérito a lo manifestado, dada la pluralidad de asuntos controvertidos que fueron planteados por la parte actora, corresponde realizar una puntualización fáctica-administrativa y legal, situación que desarrollamos a continuación:

II.3.1. Cumplidas las formalidades administrativa-tributarias, la Administración Aduanera de El Alto, emitió la **Resolución Determinativa N° 115/2011, el 2 de diciembre**, cursante de fs. 53 a 60 del Anexo 1, resolviendo: *"Declarar firme la Vista de Cargo N° 86/2011 de 28 de junio, en contra de "Agencia Adventista para el Desarrollo y Recursos Asistenciales" (ADRA-BOLIVIA), en su condición de comitente y solidariamente a la "Agencia Despachante de Aduana CIPEDA Ltda., por Unificación de Procedimiento en cuanto a la Omisión de Pago y Contravención Aduanera en el monto de 202.786,41 UFVs, en aplicación del art. 160.3 y art. 165 del CTB y Resolución de Directorio RD-01-005-06 de 30 de enero de 2006".*

En el segundo punto dispone: *"El importe determinado como omisión de pago y sanción, deberán ser pagados en el plazo de tres (3) días hábiles contados a partir de la ejecutoria de la presente resolución, conforme establece el art. 47 del CTB y de acuerdo a la liquidación cursante en el numeral 8 de la Vista de Cargo N° 86/2011 de 28 de junio de 2011".*

II.3.2. Contra esta resolución determinativa, CIDEPA, el 23 de diciembre de 2011, por escrito de fs. 67 a 72, cursante en el Anexo 1, interpuso demanda Contenciosa Tributaria, radicada en el Juzgado 3ro de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la ciudad de La Paz, quien mediante decreto de 4 de enero de 2012, observó la pretensión del actor y pidió de cumplimiento a lo previsto en el art. 10.II de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011.

II.3.3. La referida autoridad judicial, por Auto de 13 de febrero de 2012, cursante a fs. 83 del Anexo 1, resuelve declarar la **ejecutoria de la Resolución Determinativa N° 115/2011**, en los siguientes términos: *" No habiendo cumplido a la fecha con el requisito previsto en el inciso 7) del art. 228 de la Ley 1340; requisito incorporado por el art. 10.II de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011, en aplicación del art. 229 de la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992, se rechaza la demanda interpuesta, en consecuencia se declara la ejecutoria de la R.D. N° 115/2011..."*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Mediante Auto de Vista N° 30/2013 de 1 de marzo, cursante de fs. 107 a 108, del Anexo 1, la Sala Social y Administrativa Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, confirmó el Auto de 13 de febrero de 2012 de fs. 83.

II.3.4. Estando **ejecutoriada** la Resolución Determinativa N° 115/2011, la Administración Aduanera de El Alto, el **21 de julio de 2015**, emitió el **Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 217/2015**, cursante de fs. 125 a 126 del Anexo 1, en su contenido se dispone: *"Estando firme y ejecutoriada la R.D. N° 115/2011, por la suma líquida y exigible de 307.966 UFVs... (...) ... y conforme a lo establecido por el art. 108 del CTB, concordante con el art. 4 del D.S. N° 27874..."*

II.3.5. CIDEPA, contra el PIET, el **18 de agosto de 2015**, presentó el **memorial de fs. 132 a 134 del Anexo 1**, en el cual se opone a la ejecución de la R.D. N° 115/2011, argumentando que las sanciones establecidas en dicha decisión administrativa aduanera, prescribieron, conforme lo establecido en el art. 59.III y 109.II de la Ley N° 2492, también prescribió lo resuelto en la Vista de Cargo N° 86/2011.

Luego de varios actuados administrativos, la referida oposición interpuesta por CIDEPA, fue resuelta por la Administración Aduanera, **mediante Resolución Administrativa N° 56/2016, de 12 de agosto de 2016, cursante de fs. 3 a 13 del Anexo 3**, en los siguientes términos:

a) *"...al tener un Título de ejecución tributaria conforme al art. 108 de la Ley 2492, se emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 217/2015..."*

b) *"La SC 1648/2010-R de 25 de octubre, en su Fundamento Jurídico III.4.2. estableció que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria en ejecución tributaria, no son susceptibles de impugnación, "...toda vez que el CTB, establece como únicas causales de oposición a la ejecución fiscal, las establecidas en el art. 109.II comenzado con: 1. Cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por el CTB (pago, compensación, confusión, condonación, prescripción); 2. Resolución firme o sentencia con autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda, 3. Dación en pago, conforme se disponga reglamentariamente. Además, establece que estas causales, solo serán válidas si se presentan antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria, cerrando de esta manera la posibilidad de impugnación a los títulos que adquirieron firmeza".*

c) "...respecto de lo señalado por la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., en memorial de oposición por prescripción... (...) ... corresponde hacer las siguientes puntualizaciones:

"Que en el caso que nos ocupa no ha operado la prescripción de la ejecución de la sanción establecida en la R.D. N° 115/2011, ni ha operado la prescripción de la acción de la Vista de Cargo N° 86/2011 en base a los siguientes fundamentos: Que el hecho generador de la contravención por omisión de pago es la DUI 2007/201-C8983... (...)... la deuda tributaria de acuerdo al art. 59.III de la Ley 2492, el término para ejecutar sanciones prescribía a los 2 años, al respecto se aclara que desde la vigencia de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, la prescripción para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias es a los cinco (5) años, norma vigente y aplicable al presente caso".

"Que encontrándose el caso objeto de análisis en ejecución tributaria, la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, conforme a la Ley N° 291 disposición adicional quinta, parágrafo IV que establece: "La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, conforme a la Ley N° 291, disposición adicional quinta, parágrafo IV".

Concluye esta resolución administrativa resolviendo: "**Declarar improbada la oposición por prescripción de la ejecución de la sanción establecida en la Resolución Determinativa N° 115/2011, así como declara improbada la oposición por la prescripción de la acción de la Vista de Cargo N° 86/2011... (...) ... consecuentemente se mantienen firmes y subsistentes el PIET N° 217/2015; la Vista de Cargo N° 86/2011 y la R.D. N° 115/2011...**".

d) CIDEPA, mediante su representante, contra esta decisión, por escrito de fs. 26 a 36, cursante en el Anexo 1, **interpuso recurso de alzada**, resuelto por la ARIT, mediante la Resolución de Alzada N° 957/2016 de 28 de noviembre, cursante de fs. 118 a 122, resolviendo: "**revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 56/2016, ...(...)... consecuentemente se mantiene firme y subsistente la facultad de cobro del tributo omitido establecido en la Resolución Determinativa N° 115/2011 y se declara prescrita la facultad de cobro de las sanciones por omisión de pago y contravención aduanera...**"

e) Contra este acto administrativo, CIDEPA, por escrito de fs. 150 a 158, interpuso recurso jerárquico, a su vez la Administración Aduanera mediante escrito de fs. 163 a 170, también presentó recurso jerárquico, cumplidas las formalidades administrativas, ambos medios de impugnación fueron resueltos



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

por la AGIT, quien emitió la Resolución Jerárquica N° 157/2017 de 14 de febrero, cursante de fs. 202 a 216, del Anexo 3, **“revocando parcialmente la resolución de alzada... (...)... en la parte referida a la declaración de prescripción de la facultad de cobro de las sanciones por Omisión de Pago y Contravención Aduanera, en consecuencia se mantiene firme y subsistente en su totalidad la Resolución Administrativa N° 56/2016...”**

CIDEPA, por escrito de fs. 227 a 232 solicitó aclaración y rectificación de la referida resolución jerárquica; la AGIT se pronunció a esta solicitud, mediante Auto Motivado N° 14/2017 de fs. 235 a 237, disponiendo **no ha lugar** a lo pretendido.

Luego de haber realizado un resumen cronológico de todos los antecedentes administrativos, dentro la presente causa, a continuación, procederemos a resolver las diferentes controversias interpuestas por la parte actora, en el memorial de demanda.

II.4. Fundamentos y argumentos de la decisión.

II.4.1. Si tenemos presente que un proceso contencioso administrativo se constituye en el medio para materializar el control judicial de legalidad, respecto a determinados actos administrativos, en el caso de autos, es imperativo precisar que el acto administrativo que dio origen a los mecanismos de impugnación administrativo, como ser la resolución de alzada y posteriormente a la resolución jerárquica, sin lugar a dudas es la Resolución Administrativa N° 56/2016, en **consecuencia cualquier mecanismo de control judicial que se aplique al caso de autos, deberá partir de un análisis intrínseco y extrínseco de la referida Resolución Administrativa N° 56/2016.**

II.4.2. En coherencia con lo explicado, CIDEPA en su memorial de demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 61, acusó **como una primera infracción el hecho que la resolución jerárquica, emitida por la AGIT, omitió pronunciarse sobre la Exención Tributaria, siendo que este aspecto es de importancia esencial.**

Compulsando lo manifestado con la Resolución Jerárquica N° 157/2017, se evidencia que ello no es evidente, por el contrario la AGIT, si se pronunció en forma expresa a este punto en concreto, en la página 19 de la referida resolución jerárquica, en los siguientes términos: **“ con relación a los argumentos expuestos por la ADA CIDEPA Ltda. en su Recurso Jerárquico, referidos a la solicitud de nulidad de obrados y sobre la exención de impuestos; en el presente caso el**

acto impugnado es la Resolución Administrativa N° 56/2016, de 12 de agosto de 2016, dictada como consecuencia de la oposición al PIET N° 217/2015 efectuada por la ADA CIDEPA Ltda. y ADRA-BOLIVIA **y no contra la Vista de Cargo, Resolución Determinativa o alguna Resolución que rechace la Exención de Impuestos;** por tanto, esta Instancia Jerárquica sólo se circunscribirá a la revisión y análisis del citado Acto Administrativo definitivo que fue impugnado; y sobre las cuestiones de fondo planteadas...

De una revisión minuciosa del memorial cursante de fs. 132 a 134 del Anexo 1, mediante el cual CIDEPA se opuso al PIET N° 217/2015, se acredita que el mismo no contiene ningún argumento o fundamento que este referido a la Exención de Impuestos. Es por esta razón que consideramos, en el caso de autos importante, referirnos al alcance jurídico y conceptual de la congruencia, el cual según la SCP 0049/2013 de 11 de enero, citada por la SCP N° 1284/2014 de 23 de junio de 2014, se constituye en: "la garantía del debido proceso, que en definitiva marca el desarrollo del proceso para poder llegar a la sentencia, estableciendo un límite al poder discrecional del juzgador. A través de este principio se obtiene la concordancia entre el petitum de las partes y la decisión asumida por el juez o tribunal; quedando entendido que los mismos no pueden modificar el petitum ni los hechos planteados en la demanda"

"Una resolución incongruente es arbitraria, por tanto, su impugnación hace viable su revocación; mejor dicho, impone al tribunal o juez de alzada el deber de su rectificación, asegurándose la estricta correspondencia entre la acusación y el fallo, garantizando de esta manera la sustanciación de un proceso justo".

"En ese contexto la SCP 0593/2012 de 20 de julio de 2012, ha señalado: 'El principio de congruencia adquiere manifiesta relevancia en dos ámbitos, por una parte, respecto al proceso como unidad, a delimitar el campo de acción de las partes y del órgano jurisdiccional en la que condiciona su desenvolvimiento; por otra, respecto a la estructura de la Resolución, a fin de que absuelva todos los puntos a consideración del juzgador"

"De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, **no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa,** y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes”.

En coherencia con todo lo explicado, la Administración Aduanera a tiempo de emitir la Resolución Administrativa N° 56/2016, mantuvo la concordancia entre lo solicitado por CIDEPA y lo decidido por la autoridad administrativa, en tal sentido, es lógico asumir que la Resolución Administrativa N° 56/2016 que es base de este proceso judicial, no contiene ninguna argumentación o fundamentación respecto a la Exención de impuestos internos.

CIDEPA a tiempo de interponer el respectivo recurso de alzada y el recurso jerárquico, contra la Resolución Administrativa N° 56/2016, en correspondencia con el principio de preclusión, no puede introducir aspectos que no fueron parte de la decisión asumida en la Resolución Administrativa N° 56/2016, es en virtud de esta explicación, concordado con el principio de legalidad y seguridad jurídica que la AGIT al explicar en la Resolución Jerárquica N° 157/2017, que no corresponde pronunciarse a la Exención de Impuestos por no formar parte este argumento de la decisión asumida en la Resolución Administrativa N° 59/2016, asumió una decisión legalmente correcta y en plena correspondencia con el principio de congruencia.

Respecto a la congruencia en los procesos contenciosos administrativos, la misma no implica solo la correspondencia que debe existir entre lo resuelto en la sentencia y lo expuesto en la demanda contenciosa administrativa, sino que por la naturaleza de esta clase de proceso, imperativamente los argumentos y fundamentos expuestos en la demanda, deben tener relación con lo decidido y lo argumentado en la resolución administrativa que será objeto del control judicial de legalidad, omitir estos requisitos –como ocurriría si se admite lo pretendido por la parte actora- implica desconocer el nexo causal y lógico que existe en un proceso contencioso administrativo entre la decisión administrativa, la demanda contenciosa administrativa y la sentencia emitida dentro la referida causa.

En consecuencia, si este tribunal estima los argumentos expuestos en la demanda y emite una decisión de fondo, respecto a esta primera presunta infracción, referida a la Exención de Impuestos, vulnera el principio de congruencia y por ende incurriría en una decisión ultra petita, contraria al principio de control judicial de legalidad. En mérito de lo manifestado, asumiendo que toda autoridad judicial de oficio y por mandato de los arts. 108.1, 115.I y II, 117.I, 120.I y 180 todos de la CPE, tiene la obligación de velar por el cumplimiento del debido proceso en su triple dimensión, no corresponde estimar este primer fundamento.

II.4.3. La segunda infracción acusada por la parte actora, en su demanda contenciosa administrativa, está referida a que la AGIT, debió disponer la extensión de la facultad que tiene la Administración Aduanera de imponer sanciones y de ejecutar las mismas, por prescripción, habiendo aplicado erróneamente la Ley N° 291. En relación a este agravio, corresponde en principio realizar las siguientes puntualizaciones:

a) El legislador considera la prescripción, como una forma de extinción de la obligación tributaria, sin embargo, como señala el profesor José María Martín, *"desde un punto de vista estrictamente técnico-jurídico, la prescripción no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir lo que extingue es la acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la presentación patrimonial que atañe al objeto de aquella"* (Derecho Tributario General. Edición Depalma. Bs.As.-Argentina 2da Edición. Pág. 189)

b) El art. 59 del Código Tributario Boliviano, antes de la promulgación de las Leyes 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, disponía: *"(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 y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria"*.

El art. 60 del mismo cuerpo legal, refiere: *"(Cómputo). I....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 periodo de pago respectivo."*

c) El 22 de septiembre de 2012, se promulga la Ley 291, que en su Disposición Adicional Quinta, modificó el art. 59 de la Ley 2492, en el siguiente sentido: *"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"*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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." Esta Ley, también introduce modificaciones a la forma del cómputo de la prescripción, prevista en el art. 60, modifica los arts. 154 y 70, todos de la Ley 2492.

El 11 de diciembre de 2012, se promulgó la Ley 317, la Disposición Adicional Décima Segunda, de la referida norma legal, vuelve a modificar los párrafos I y II del art. 60 de la Ley 2492. También modifica otros artículos contenidos en el referido Código Tributario Boliviano.

d) Teniendo presente lo dispuesto en el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, referido al principio de judicialidad directa, lo cual implica que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables, previsión que tiene plena correspondencia con los arts. 115 y 117-I de la misma norma fundamental, que garantiza el derecho al debido proceso, constituido también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar..."

A su vez el art. 15 de la LOJ hace referencia al principio de jerarquía normativa, en los siguientes términos: "I. El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución. **En materia judicial la Constitución se aplicará con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria**".

En este orden de consideraciones, el art. 123 de la Constitución Política del Estado, incorpora en su texto a la garantía jurisdiccional de la irretroactividad de la ley, indicando que: "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", texto del cual se extraen las cuatro excepciones a la irretroactividad, es decir, cuando están referidas a materia laboral; a materia penal siempre y cuando beneficie a la

imputada o al imputado; en materia de corrupción y; la cuarta abierta en su alcance, puesto que incluye aquellas establecidas en la Constitución Política del Estado.

Las Sentencias 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio de 2016, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la Sentencia Constitucional 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, han sentado jurisprudencia en el ámbito administrativo sancionatorio estableciendo la regla del *tempus comissi delicti*, ello implica que la ley aplicable es aquella que estaba vigente al momento de cometerse el delito, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor; aplicándose esta excepción de la Ley más favorable, tanto a delitos como contravenciones tributarias.

El art. 150 de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignos, previsión que tiene plena correspondencia con una de las excepciones contenidas en el art. 123 de la Constitución Política del Estado.

De lo manifestado, se concluye en que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre en ese momento plenamente vigente; razonamiento que está 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.

Precisado el alcance jurídico del art. 59 del Código Tributario Boliviano, se asume que las Leyes 291 y 317 no pueden ser aplicadas en forma retroactiva, sino a partir de su vigencia.

II.4.3.1. En mérito a lo explicado, a continuación, corresponde compulsar el contenido del art. 59 del CTB, sin sus modificaciones, con los antecedentes facticos, cursantes en el expediente.

Amparados en el principio de verdad material, en el caso de autos, se evidencia que la Resolución Determinativa N° 115/2011, fue emitida por la Administración Aduanera el 2 de diciembre de 2011, (es decir antes de la promulgación de las Leyes 291 y 317), respecto de los efectos jurídicos de una Resolución Determinativa, el art. 108 de la Ley N° 2492 refiere: "I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

siguientes títulos: **1. Resolución Determinativa ...(...)...firmes, por el total de la deuda tributaria...**"

Complementando, es imperativo tener presente que en el segundo punto de la parte dispositiva de la Resolución Determinativa N° 115/2011, se precisó: *"El importe determinado como omisión de pago y sanción, deberán ser pagados en el plazo de tres (3) días hábiles contados a partir de la ejecutoria de la presente resolución, conforme establece el art. 47 del CTB y de acuerdo a la liquidación cursante en el numeral 8 de la Vista de Cargo N° 86/2011 de 28 de junio de 2011"*.

De lo transcrito, se concluye en que la misma Administración Aduanera, explícitamente admitió que **una vez adquiera firmeza la referida resolución, estaba plenamente facultada a ejercer los diferentes mecanismos de cobranza coactiva, de conformidad a lo previsto en el art. 47 del CTB.**

CIDEPA, notificada con la Resolución Determinativa N° 115/2011, el 23 de diciembre de 2011, por escrito de fs. 67 a 72, cursante en el Anexo 1, interpuso demanda Contenciosa Tributaria, radicada en el Juzgado 3ro de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la ciudad de La Paz, quien, mediante decreto de 4 de enero de 2012, observó la pretensión del actor y pidió de cumplimiento a lo previsto en el art. 10.II de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011.

La referida autoridad judicial, por Auto de 13 de febrero de 2012, cursante a fs. 83 del Anexo 1, resuelve declarar la **ejecutoria de la Resolución Determinativa N° 115/2011**, en los siguientes términos: *" No habiendo cumplido a la fecha con el requisito previsto en el inciso 7) del art. 228 de la Ley 1340; requisito incorporado por el art. 10.II de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011, en aplicación del art. 229 de la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992, se rechaza la demanda interpuesta, en consecuencia se declara la ejecutoria de la R.D. N° 115/2011..."*.

Mediante Auto de Vista N° 30/2013 de 1 de marzo, cursante de fs. 107 a 108, del Anexo 1, la Sala Social y Administrativa Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, **confirmó** el Auto de 13 de febrero de 2012 de fs. 83.

Teniendo presente que el Auto de Vista N° 30/2013, no admite ningún recurso ulterior, dentro el referido proceso Contencioso Tributario, desde el punto de vista legal, se asume que la Resolución Determinativa N° 115/2011, adquirió firmeza en esta fecha.

Es decir que a partir del 2 de marzo de 2013, dentro la presente causa, se estaba en etapa de ejecución tributaria, siendo el origen de esta etapa la Resolución Determinativa N° 115/2011, que se emitió antes de la promulgación de las Leyes 291 y 317, se asume que las disposiciones contenidas en estas normas tributarias, en el caso concreto no pueden ser aplicadas, por el principio de irretroactividad de la norma, prevista en el art. 123 de la CPE, conforme se argumentó y fundamento anteriormente.

Dilucidada esta primera situación, corresponde precisar el cómputo de la prescripción de la ejecución tributaria, en el caso concreto.

El art. 59 de la Ley 2492, respecto a la prescripción tributaria, hace referencia a dos situaciones diferentes, que **para el caso concreto, es imperativo tener presente:** a) el párrafo III taxativamente dispone: *"El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años; b) a su vez los párrafos I y II del mencionado artículo, si bien se refieren a la prescripción, pero no son aplicables a la prescripción de las contravenciones tributarias, en etapa de ejecución tributaria.*

En el caso de autos, del contenido de la Resolución Determinativa N° 115/2011, se evidencia que la misma está referida específicamente a **contravenciones tributarias, es decir que en el caso de autos el precepto jurídico a analizar imperativamente es el párrafo III del art. 59.**

Con relación al cómputo de los dos años, contenido en el párrafo III del art. 59, aplicando una interpretación sistemática, corresponde remitirnos al art. 60 del mismo cuerpo legal, mismo que en su párrafo III dispone: *"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"*, es decir que la Resolución Determinativa N° 115/2011, se constituirá en título ejecutivo a partir del momento en que adquiera firmeza, en coherencia con lo establecido en el art. 108.I núm. 1 del mismo Código Tributario Boliviano.

En el caso de autos, conforme se acreditó anteriormente, la Resolución Determinativa N° 115/2011, adquirió firmeza el 1 de marzo de 2013, fecha en la que la Sala Social y Administrativa Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, **confirmó** el Auto de 13 de febrero de 2012, cursante a fs. 83 del 3er Anexo, dentro el proceso contencioso tributario, en consecuencia es a partir de este momento que de conformidad al art. 59.III y art. 60.III ambos del



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

CTB, se debe computar los dos años, mismos que concluyen el 2 de marzo de 2015, tiempo en el que la Administración Aduanera podía ejercer en forma legal todos los mecanismos de coerción, para lograr el cobro de las referidas contravenciones tributarias, aspecto que no ocurrió en el caso de autos.

La Administración Tributaria, emitió el PIET N° 217/2015, el 21 de julio, es decir en forma posterior a los dos años establecidos en el art. 59.III de la Ley N° 2492.

En mérito a todo lo argumentado y fundamentado, corresponde estimar en parte lo pretendido por la parte actora en su memorial de demanda contenciosa administrativa, toda vez que la primera infracción acusada por CIDEPA, no se llegó a estimar en la presente resolución.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 61, interpuesta por el representante de la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); en consecuencia **SE ANULAN:** 1. La Resolución Jerárquica AGIT-RJ 157/2017 de 14 de febrero, cursante de fs. 202 a 216 y el Auto Motivado N° 14/2017 de 2 de marzo de 2017, ambos cursante de fs. 202 a 216 y fs. 235 a 237 del 3er Anexo respectivamente; 2. La Resolución de Alzada N° 957/2016 de 28 de noviembre, cursante de fs. 118 a 132, cursante en el 3er Anexo, emitida por la ARIT y 3. La Resolución Administrativa N° 56/2016 de 12 de agosto, cursante de fs. 3 a 13 del 3er Anexo y en mérito a lo argumentado y fundamentado, **corresponde declarar la PRESCRIPCIÓN, en el caso concreto, de la facultad que tiene la Administración Aduanera, para ejecutar las contravenciones tributarias, contenidas en la Resolución Determinativa N° 115/2011.**

Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

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

ANTE MI:

[Firma]
Dr. Carlos Alberto López Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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