



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

9 RJ - 0437 / TRJ - 0019 / 2016

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

Sentencia N° 94

Sucre, 11 de Agosto de 2017

Expediente : 148/2016-CA
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Sociedad de Ingeniería Bolivia –SOINBOL S.R.L.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 0406/2016 de 25/04/2016
Magistrado Relator : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por SOINBOL SRL., representada por Daniela Aparicio Cata, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda de fs. 28 a 31, la contestación de fs. 99 a 104; réplica de fs. 107 a 110; dúplica de fs. 113 a 114, decreto de fs. 115; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y

CONSIDERANDO:

I. Antecedentes Administrativos del Proceso

En fecha 13 de agosto de 2010, SOINBOL S.R.L. presentó la Declaración Jurada (Formulario 400), con Número de Orden 6032321009, correspondiente al Impuesto a las Transacciones, del periodo fiscal julio de 2010, consignando en la casilla de saldo definitivo a favor del Fisco el importe de Bs 18.292.

El 24 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 603300116113 en contra de SOINBOL S.R.L., por el importe adeudado en la Declaración Jurada (Formulario 400) con Número de Orden 6032321009, correspondiente al Impuesto a las Transacciones, del periodo fiscal julio de 2010, por Bs 18.292; acto que fue notificado por cédula el 3 de octubre de 2013.

El 28 de enero de 2014, la Administración Tributaria, pronunció la Resolución Administrativa N° 602000001414 resolvió aceptar la solicitud de facilidades de pago presentada por el contribuyente SOINBOL S.R.L., en el plazo de 34 cuotas mensuales por concepto de la deuda tributaria emergente de deudas auto determinadas, figurando entre ellas la Declaración Jurada (Formulario 400) con Número de Orden 6032321009, correspondiente al Impuesto a las Transacciones del período julio de 2010, acto que fue notificado en Secretaría de la Administración Tributaria el 29 de enero de 2014

El 15 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 603100049813, instruyendo el inicio del sumario contravencional contra el contribuyente SOINBOL S.R.L., de conformidad al artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB) concordante con el numeral 2) del artículo 23 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 por existir suficientes indicios de la comisión de la contravención de omisión de pago, por el importe no pagado en la

Declaración Jurada Form. 400 del período fiscal julio de 2010, de acuerdo a lo establecido en el artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), concordante con el artículo 42 del Decreto Supremo N° 2731 o (RCTB); Acto notificado por cédula el 15 de junio de 2015.

El 20 de julio de 2015, la Administración Tributaria dictó la Resolución Sancionatoria N° 601800028815 resolviendo sancionar al contribuyente SOINBOL S.R.L., con una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento del impuesto por UFV.11.836, por la contravención de omisión de pago en la presentación de la Declaración Jurada Form. 400, con Número de Orden 6032321009 del período fiscal 07/2010, en aplicación de los artículos 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y los artículos 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB). Acto que fue notificado mediante cédula el 28 de julio de 2015.

SOINBOL S.R.L., interpone Recurso de Alzada impugnando la Resolución Sancionatoria N° 601800028815, emitiendo la Autoridad Regional de impugnación Tributaria Cochabamba la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0040/2016 de 1 de febrero de 2016, resolviendo CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N° 601800028815 de 20 de julio de 2015, emitida por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales; de conformidad con el inciso b) parágrafo I del artículo 212 de la Ley N° 2492.

Ante esta decisión SOINBOL S.R.L., interpone Recurso Jerárquico impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0040/2016 de 1 de febrero de 2016, emitiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria la Resolución de Recurso Jerárquico AG-RJ 0406/2016 de 25 de abril de 2016, resolviendo CONFIRMAR la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0040/2016 de 1 de febrero de 2016, emitida por la Autoridad Regional de impugnación Tributaria Cochabamba.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa

Que, Daniela Aparicio Cata, en representación de SOINBOL S.R.L., interpone demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0466/2016, de 25 de abril de 2016 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnándola en mérito a los argumentos siguientes:

Acusando violación a principios constitucionales, mala interpretación y aplicación indebida de la ley por parte de la ARIT en su Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0040/2016 de 01/02/2016 y por parte de la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25/04/2016, sobre la Prescripción de la facultad para la imposición de sanciones, pues señala, tanto la ARIT como la AGIT con dicho análisis al señalar que aplica retroactivamente la Ley N° 291 y Ley N° 317, demuestran una vulneración al derecho a la seguridad plasmado en el numeral 2 art. 9, art.178, art. 306 y art. 311 - II.5, y art. 123 de la CPE; considerando que permite que se apliquen normas que no se encontraban en vigencia durante la presentación de la DD.JJ. Form. 400 (IT) periodo julio de 2010., vulnerando de dicha manera lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley N° 2492 y el artículo 123 de la CPE, y más aún sin tomar que es la misma Ley N° 291 que al momento de modificar el artículo 59 del CTB en el último párrafo del



parágrafo I.

En cuanto a la seguridad jurídica argumenta que se debe entender a la misma como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de los actos que realizaren, de modo que se pueda tener una expectativa y conocimiento claro del alcance y efectos de los mismos, como así también de los derechos y deberes, aspecto que ha sido desconocido por la AGIT en el entendido que al permitir que se aplique retroactivamente normas posteriores a la presentación de la DD.JJ. provocando una desconfianza en los sujetos pasivos, dado que a partir de dicho criterio no se tiene certeza de parte de los administrados respecto al alcance y/o gestiones que podrían ser objeto de imposición de sanciones de parte de las administraciones tributarias a futuro; hace referencia al Auto Supremo N° 5/2014 de 27 de marzo de 2014; (Sala Plena), señala que: " en materia tributaria, la prescripción es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, ya que de otro modo la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás".

Manifiesta que la garantía básica de la seguridad jurídica que la Constitución y las Leyes reconocen en favor de los ciudadanos se traduce en que las facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de tributos, de determinación de la deuda tributaria y la imposición de sanciones no se mantengan abiertas indefinidamente a placer de la inoperancia administrativa y necesidad de captación de recursos de parte de la hacienda pública, pues lo contrario sería generar una dependencia indefinida y custodia permanente de los libros contables y documentos relacionados, y se debe respetar los límites constitucionales establecidos, en cuanto a la aplicabilidad de las normas tributarias que como bien reconoce la AGIT no están en duda, pues claramente la norma prevé para lo venidero y solamente tiene efecto retroactivo cuando beneficie de algún modo al afectado, pues caso contrario reinara la incertidumbre tributaria en los contribuyentes, siendo necesario dentro de un estado de derecho y una seguridad jurídica que se respete la temporalidad de la ley y reguarde la prescripción y más que todo se dé un límite a la administración tributaria en cuanto a sus facultades conferidas por el artículo 66 de la Ley N° 2492, haciendo referencia al tratadista, García Nova en su trabajo "La Prescripción Tributaria en España", presentado a las III Jornadas de Derecho Tributario organizado en 2010 por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Manifiesta que la Ley N° 291 que modifica el plazo de prescripción, si bien establece un régimen de prescripciones diferenciado por gestiones, cuando modificó el artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB) en el último párrafo del parágrafo I señalaba: *"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."*, lo que otorgaba seguridad jurídica a las dos partes de la relación jurídica tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo), pues quedaba claro que dicha ampliación regulaba para lo venidero, sin una aplicación retroactiva, como lo viene interpretando la AT-SIN y corrobora dicho incorrecto accionar la AGIT. Argumenta que si bien mediante la Ley N° 317 de 11/12/2012 se deroga esta última

parte del párrafo I, queda claro que el espíritu de la norma era el de implementar nuevos plazos que iban a regir hacia adelante obedeciendo así el artículo 123 de la CPE, empero valiéndose de dicha ambigüedad la AT-SIN realiza una incorrecta interpretación y aplicación de la figura de la prescripción, que la AGIT también realiza y convalida vulnerando así el artículo 150 del CTB y artículo 123 de la CPE, lo que queda demostrado con el análisis que realiza en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 Sobre la Prescripción de la facultad para la imposición de sanciones; aspecto que provoca la nulidad de dicha resolución y la ARIT en su Resolución de Alzada, en atención a que se realizó una interpretación y aplicación errónea del artículo 59 de la Ley N° 2492, aclarándose que no está en duda la constitucionalidad de dicho artículo como mal interpreta la ARIT y convalida la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico cuando señalan que no tiene facultades para revisar la constitucionalidad de una norma, sino a la fecha se observa la mala interpretación y aplicación de parte de la Autoridad de Impugnación Tributaria (ARIT y AGIT), de lo regulado por la Ley N° 291 y Ley N° 317 no así, si su contenido contraria o no la Constitución Política del Estado, pues no se puede fundamentar una resolución argumentando que aplican 8 años de prescripción, pues aquello significa aplicar retroactivamente la Ley N° 291 y la Ley N° 317.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando se emita resolución declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.3. Admisibilidad

Por decreto de 28 de junio de 2016, cursante a fs. 34, se admite la demanda, corriéndose traslado a la entidad demandada para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

II.4. Citación al Demandado

En fecha 3 de octubre de 2016, a horas 9:00 la autoridad demandada fue citada según se evidencia de diligencia a fs. 92.

II.5 Argumentos de la Contestación a la Demanda.

Que admitida la demanda mediante decreto de 28 de junio de 2016, cursante a fs. 34, es corrida en traslado a la autoridad demandada quien fue legamente citado; apersonándose Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, respondiendo negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 99 a 110, señalo en síntesis los siguientes extremos:

En primer punto observa una supuesta falta de argumentación técnico jurídica de la demanda que ha decir de la AGIT expresa argumentos generales, repetitivos y subjetivos, sin cumplir con la carga procesal de establecer la existencia de violación expresa de la Ley por parte de la AGIT, con argumentos nada claros, incumpliendo con lo establecido por el art. 327 del CPC.

Ingresando al fondo de la demanda repite los argumento de su Resolución de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Recurso Jerárquico argumentando que a fin de desvirtuar los argumentos del sujeto pasivo puntualiza que la Autoridad General de Impugnación Tributaria indico de manera fundamentada en el acápite IV.4.2. Sobre la Prescripción de la facultad para la imposición de sanciones, que la Ley N° 291, de 22 de septiembre de 2012 a través de sus Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta modificaron los Artículos 59 y 60 de la Ley N° 2492 (CTB). Manifiesta que, posteriormente, la Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012, mediante su Disposición Derogatoria Primera, estableció 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". En tanto, que a través de Disposición Adicional Décimo Segunda, modifica el Artículo 60 de la Ley N° 2492 (CTB), por el siguiente texto: "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".

Puntualiza que el Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), primeramente fue modificado mediante Ley N° 291, estableciendo en su Parágrafo I, un régimen de prescripción diferenciado por gestiones y aclarando en el último párrafo que el período de prescripción, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año; sin embargo, al haber sido derogado, éste último párrafo, mediante Ley N° 317, se tiene que el término de prescripción en la gestión 2016 es de 8 años. En razón a las modificaciones establecidas en la Ley N° 291 y posteriormente, en la Ley N° 317, se establece que el cómputo de la prescripción, tanto para la determinación del tributo como para sancionar contravenciones se inicia el primer día hábil del año siguiente, de vencimiento de pago o en que se hubiera configurado la contravención.

Arguye que la AGIT, no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, correspondiendo aplicar las mismas, toda vez que por imperio de lo establecido en el Artículo 5 de la Ley N° 027, de 6 de julio de 2010, se presume la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles.

Señala que de la simple lectura del texto actual del Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB) se tiene que para el cómputo de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria referida al período fiscal julio de 2010, se aplica el texto del citado Artículo; disposición que no prevé que dicha ampliación sea: "respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año", tal como se preveía antes de la modificación efectuada por la Ley N° 317; de este modo, en el presente caso, al estar vigentes las Leyes Nos. 291 y 317, que modificaron la Ley N° 2492 (CTB), su aplicación resulta ser imperativa. Consiguientemente es evidente que las modificaciones, en cuanto al régimen de la prescripción, realizadas por la leyes Nos. 291 y 317, se encuentran vigentes

Manifiesta que no corresponde los argumentos del sujeto pasivo, siendo

evidente que no existe vulneración a los principios de seguridad jurídica, sometimiento pleno a la Ley, irretroactividad de la Ley; consecuentemente, por lo referido se establece que las acciones de la Administración Tributaria, para determinar las obligaciones tributarias e imponer sanciones en el presente caso, no se encuentran prescritas

II.6. Petitorio.

Concluye solicitando se declare la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016.

CONSIDERANDO III:

III. Fundamentos Jurídicos del Fallo

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso Contencioso Administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia, es de competencia de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social, del Tribunal Supremo de Justicia, en previsión de los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y lo dispuesto por la Ley N° 620 art. 2.2, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la Resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos en Sede Administrativa.

Compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas aplicables, se advierte que la controversia planteada por el contribuyente SOINBOL S.R.L.; quién en desacuerdo con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, acusa una errónea valoración de la normativa legal aplicable a la prescripción solicitada por el sujeto pasivo; cuestionando la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas, por la contravención tributaria de Omisión de Pago de la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Transacciones del período fiscal julio de 2010, con modificaciones introducidas por las Leyes N° 291 y 317, confirmando un supuesto cómputo errado de la prescripción de las facultades sancionatorias de la Administración Tributaria.

A efecto de percibir los alcances de la problemática planteada, y toda vez que la AGIT establece en ocho años la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria, para sancionar contravenciones tributarias, corresponde referir que 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, Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y a decir del mismo 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"*.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

El instituto de la prescripción en materia tributaria está normado mediante Ley N° 2492, 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 de las causas extintivas 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; ergo; siendo su objeto el evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho.

En ese contexto, la seguridad jurídica como fundamento esencial de la prescripción en materia tributaria, debe resumirse prioritariamente en la idea de previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento medular en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una porción dineraria, como es el ordenamiento tributario, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias.

En ese orden, el principio constitucional de seguridad jurídica se hará palpable y efectivo solo con la consolidación de instituciones jurídicas que eviten la prolongación de situaciones claudicantes generadoras de incertidumbre para el contribuyente. En ese orden, la prescripción es una institución imprescindible para el sistema jurídico que protege la seguridad jurídica. Se trata de una figura vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para su ejercicio en un plazo determinado, apoyado en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes, es por ello que, cualquier regulación normativa o interpretación tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria a la estabilidad del principio de seguridad jurídica.

Por otra parte, y de acuerdo a los datos del proceso, es menester distinguir el ámbito netamente tributario del tributario punitivo, este último parte del presupuesto de la contravención al ordenamiento jurídico tributario, cuya posibilidad de retroactividad se encuentra establecida en los 59 .I.3 y 154 de la Ley N° 2492 Código Tributario (vigente), y la aplicabilidad del art. 150 del mismo cuerpo legal, tomando en cuenta el carácter de retroactividad de la norma más benigna establecida en la CPE. Es en ese sentido que el principio jurídico de la irretroactividad de la ley, se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que las reglas de juego no sean alteradas para atrás. Este régimen fue asumido en el ordenamiento jurídico supremo en su art. 123 de la CPE (vigente), con las excepciones expresas en los casos de materia penal, laboral y otros y, en similar sentido La Ley N° 2492, que en su art. 150 prescribe como regla general la irretroactividad, admitiendo excepcionalmente la retroactividad cuando establezcan términos de prescripción más breves, establezcan sanciones más benignas o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Del caso concreto.

Previo a ingresar al fondo de la problemática, resulta imperativo analizar el cuestionamiento de la AGIT dirigido a observar una supuesta falta de argumentación técnico jurídica de la demanda que, a decir de esta instancia impugnatoria administrativa, expresa argumentos generales, repetitivos y subjetivos, sin cumplir con la carga procesal de establecer la existencia de violación expresa de la Ley por parte de la AGIT, con argumentos nada claros, incumpliendo con lo establecido por el art. 327 del CPC.

Ante cuyo cuestionamiento, se observa que la controversia señalada por la AGIT está dirigido a que la demanda expresaría argumentos generales, repetitivos y subjetivos, sin cumplir con la carga procesal de establecer la existencia de violación expresa de la Ley por parte de la AGIT, todo en el marco del art. 327 del CPC; a cuya acusación, de revisión y compulsión de la demanda se observa que la misma contiene argumentos objetivos, legales normativos y doctrinales específicos, concomitantes al argumento de prescripción de la contravención de Omisión de Pago, efectuando un análisis técnico jurídico, cumpliendo con la carga procesal de existencia de violación de la ley, señalando con argumentos claros su posición cumpliendo con los requisitos exigidos por el art. 327 del CPC, correspondiendo como consecuencia su análisis y resolución.

La Constitución Política del Estado, art. 9.II, garantiza, la seguridad de las personas, las naciones, los pueblos y las comunidades, del Estado Plurinacional de Bolivia; asimismo el Principio de Seguridad Jurídica se encuentra plasmado en nuestra Constitución en el art. 178, prescribiendo que, la potestad de impartir justicia emana del pueblo y se sustenta entre otros en el principio de seguridad jurídica, concibiéndolo como el derecho que goza toda persona a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas; en ese contexto, es posible señalar que, dentro el marco normativo la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos.

Asimismo, el art. 116.II de la CPE, prescribe que: "Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible", garantía que debe ser interpretada en armonía con el art. 123 de la Norma Fundamental, que dispone que la ley es retroactiva cuando beneficie a la imputada o al imputado; en ese marco constitutivo la normativa infra-constitucional prevé a la prescripción con el propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos, advirtiéndose en el caso presente que la Administración Tributaria sanciona al sujeto pasivo por la contravención de omisión de pago.

En esa línea de la normativa constitucional, el art. 50 de la Ley N° 2492 establece: "*(Prescripción) Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: (...).3.Imponer sanciones administrativas.(...).(sic)*". Asimismo el art. 60 de la misma ley señala: "*(Cómputo).(..). el término de la prescripción se computará desde el 1ro. de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.(...).(sic)*"

Sin embargo, disposiciones como la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modifica la Ley N° 2492, señala: "*Quinta. Se modifica el Artículo 59 de la Ley No 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

siguiente manera: Artículo 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 ampliarán 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. Sexta. Se modifican los párrafos I y II del Artículo 60 de la Ley No 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactados de la siguiente manera: Artículo 60. (Cómputo). I. Excepto en el Numeral 3, del Párrafo 1, del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. II. En el supuesto 3, del Párrafo I, del artículo anterior, el término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria." (...).

En ese mismo perfil, mediante Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 y sus disposiciones derogatorias y abrogatorias, se establece: "Décima segunda. Se modifican los Párrafos I y II del Artículo 60 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificados por la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, por el siguiente texto: Artículo 60. (Cómputo). I. Excepto en el Numeral 3 del Párrafo 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 Párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria."

La modificación prevista para el art. 59 de la Ley 2492, muestra que el fin del legislador es incrementar el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto del contribuyente, de tal modo que la Administración Tributaria, en vez de 4 años, cuente ahora con más años para el ejercicio de tales cometidos a partir de la gestión 2018, estableciendo un incremento escalonado a partir de la gestión 2012. Así, para la gestión 2012 se establece un plazo de 4 años; 5 para la gestión 2013; 6 para gestión 2014; 7 para la gestión 2015; 8 para la gestión 2016; 9 para la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018. Asimismo resulta pertinente aclarar la terminología del instituto en el nuevo contexto, para lo cual debe previamente convenirse que el término "gestión"

contenido en la Disposición Quinta de la Ley N° 291 el párrafo que señala "*Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013...*", para mejor comprensión refiere al "periodo fiscal vigente", periodo fiscal 2012, 2013, etc.

La Administración Tributaria argumenta que art. 59 de la Ley N° 2492 (CTB), primeramente fue modificado mediante Ley N° 291, estableciendo en su Parágrafo I, un régimen de prescripción diferenciado por gestiones y aclarando en el último párrafo que el período de prescripción, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año; sin embargo, al haber sido derogado, éste último párrafo, mediante Ley N° 317, se tiene que el término de prescripción en la gestión 2016 es de 8 años. En razón a las modificaciones establecidas en la Ley N° 291 y posteriormente, en la Ley N° 317, estableciendo que el cómputo de la prescripción, tanto para la determinación del tributo como para sancionar contravenciones se inicia el primer día hábil del año siguiente, de vencimiento de pago o en que se hubiera configurado la contravención.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y resueltos por la autoridad de impugnación administrativa, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109.I de la CPE que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección; asimismo los arts. 115 y 117. I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye 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 señala: "*...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.*".

En ese contexto, corresponde recordar que en el marco de las consideraciones ya señaladas; el principio de irretroactividad de la ley está fundado en la necesidad de fortificar uno de los pilares del sistema legal, la seguridad jurídica. Este régimen, fue asumido en nuestro ordenamiento jurídico Constitucional en su art. 123 que establece imperativamente que: "*La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo*", estableciendo y limitando asimismo el efecto retroactivo de las leyes en tres casos específicos, en materia penal, laboral y de corrupción. En esa línea normativa, la Ley N° 2492 Código Tributario, en su artículo 150 prescribe la irretroactividad de las normas tributarias, salvando sin embargo excepciones y una de ellas es precisamente cuando de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o al tercero responsable.

De todo ello se desprende que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad y es así que, no se puede exigir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia, consideración que va relacionada con la teoría de los hechos cumplidos que



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializándose de esa manera el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, se deberá convenir que tanto que la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 como la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, cuya constitucionalidad no se encuentra en duda-, fueron aplicadas en sede impugnatoria administrativa, advirtiéndose, sin embargo de un análisis atento; que estas leyes no constituye en los hechos, disposiciones legales que benefician al sujeto pasivo, que permita la aplicación del principio de favorabilidad, quedando claro su no correspondencia de aplicación retroactiva.

Es menester recordar conforme análisis ut supra, que la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que modifica el plazo de prescripción previsto en el art 59 de la Ley N° 2492 establece un régimen de prescripciones diferenciado por gestiones, señalando el periodo de prescripción, para cada año será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año, redacción de la norma que dejaba claro que dicha ampliación regía para lo venidero, descartándose de esta manera su aplicación retroactiva, lo que plausiblemente respetaba el Principio de Seguridad Jurídica. Posteriormente, si bien mediante la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 se modifica esta última parte del párrafo I, este hecho no puede ser interpretado bajo forma alguna como un precepto potestativo para la aplicación retroactiva de la norma, pues resulta evidente que el principio de irretroactividad de la norma previsto en el art. 123 de la CPE y art. 150 de la Ley N° 2492 la norma no permiten ese tipo de interpretaciones, advirtiéndose con claridad que la implementación de nuevos plazos iban a regir a futuro; es decir, hacia adelante en el marco constitucional del art. 123 de la CPE, lo cual no puede ser considerado de manera alguna como una ambigüedad o indefinición que pueda dar lugar a la aplicación retroactiva de la norma.

A todo lo referido, es deber recordar que por disposición del art. 123 de la Constitución Política del Estado y la norma específica, art. 150 de la Ley N° 2492 Código Tributario, la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 como la Ley N°317 de 11 de diciembre de 2012, son normas plenamente aplicables a partir de su fecha de promulgación, vale decir a partir de fecha de 22 de septiembre de 2012 para la Ley N° 291 y 11 de diciembre de 2012, para la Ley N° 317, tomándose esas fechas como fechas a partir de las cuales estas entran en vigencia plena a futuro; de lo cual se advierte que por disposición y cumplimiento inexcusable del art. 123 de la CPE. y art. 150 de la Ley N° 2492, estas normas no pueden retrotraerse en su vigencia; es decir no son aplicables para periodos anteriores a esas fechas de puesta en vigencia, todo por mandato constitucional de cumplimiento inexcusable y obligatorio.

De revisión y compulsas, se observa que el periodo sujeto a fiscalización corresponde a hechos generadores acontecidos en la gestión julio 2010, de los cuales deviene un proceso sumario contravencional, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir, art. 59 del CTB sin las modificaciones señaladas precedentemente Ley N°291 y Ley N°317-, al haber sido promulgadas estas en la gestión 2012, también se debe convenir

que la norma aplicable al caso, que deriva de una sanción por la contravención Omisión de Pago de la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto a las Transacciones del período fiscal julio de 2010, corresponde la aplicación del plazo de prescripción y la forma de cómputo previsto en los arts. 59 y 60 .I de la Ley N° 2492; articulado vigente hasta la fecha de promulgación de la Ley N° 291.

En el contexto analizado, de aplicación y cómputo previsto en los arts. 59 y 60 .I de la Ley N° 2492, se tiene que para la contravención de Omisión de Pago de la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto a las Transacciones del período fiscal julio de 2010, el cómputo de la prescripción debe realizarse en estricto cumplimiento del art. 60 .I de la Ley N° 2492, consecuentemente, el cómputo de cuatro (4) años para la aplicación de la sanción contravencional comenzó a computarse a partir del 1 de enero del año siguiente a la ocurrencia del hecho generador - año 2011-; sin embargo, de conformidad con los arts. 61 y 62 de la citada Ley N° 2492, en el transcurso de dicho cómputo pueden ocurrir causales de suspensión y de interrupción para que la facultad de la Administración Tributaria para determinar que la deuda tributaria no prescriba, no advirtiéndose de revisión de actuados administrativos causal alguna de suspensión o interrupción de la prescripción; ante cuyo dato se evidencia que el plazo de cuatro (4) años para la prescripción de aplicación de la sanción contravencional por Omisión de Pago, empezó a correr a partir del 1 de enero de 2011 y concluyó el 31 de diciembre de 2014; y toda vez que hasta la fecha de notificación - 28 de julio de 2015-; con la Resolución Sancionatoria N° 601800028815, que sancionó a SOINBOL SRL., con una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento del impuesto por UFV 11.836; equivalentes a Bs.18.982,00. por la contravención de Omisión de Pago; advirtiéndose que a fecha de notificación -28 de julio de 2015- con señalada determinación tal contravención se encontraba ya prescrita por disposición taxativa de los arts. 59 y 60 .I de la Ley N° 2492; aclarándose que la prescripción de la contravención de Omisión de Pago no alcanza al tributo omitido declarado en Declaración Jurada Form. 400; por el IT gestión Julio 2010; tributo omitido que está siendo cobrado por la Administración Tributaria por cuerda separada, toda vez de la existencia de un plan de pagos.

Consecuentemente, la AGIT, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, ha desarrollado sus fundamentos y determinación enmarcada en una incorrecta valoración y entendimiento normativo, que violenta el principio de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía e irretroactividad, por lo que corresponde determinar que la prescripción alegada por el demandante ha operado.

En ese entendimiento, conforme los fundamentos desarrollados supra, en aplicación del principio de legalidad, seguridad jurídica, irretroactividad y, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la Ley le otorga, en virtud de los fundamentos constitucionales citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115.I y 410 de la CPE, concordante con el art. 15.I de la LOJ, siendo que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades

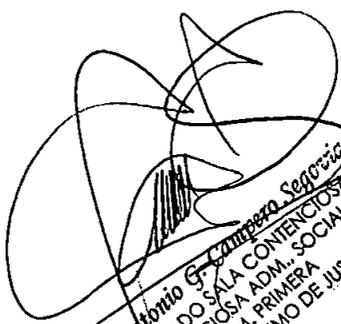


administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la incorrecta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, la que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0040/2016 de 1 de febrero, respecto al rechazo de declaratoria de prescripción de la facultad para aplicar contravenciones tributarias por parte de la Administración Tributaria de la gestión julio 2010, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la Resolución Sancionatoria N° 601800028815, que sancionó a SOINBOL S.R.L., con una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento del impuesto, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas. En este entendido, no debemos pasar por alto que los actos de la Administración Pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en el presente caso los actos de la AGIT, debieron someterse plenamente a normativa vigente a momento de producirse el hecho generador. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar prescrita la facultad para aplicar la contravención de Omisión de pago de la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto a las Transacciones del período fiscal julio de 2010.

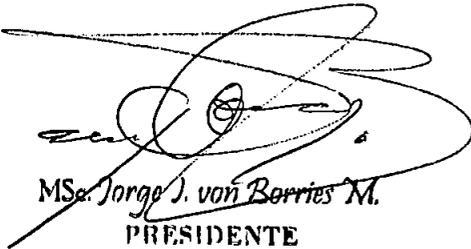
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, art. 2.2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **PROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por SOINBOL SRL., representada por Daniela Aparicio Cata, y en su mérito, revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0406/2016 de 25 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.



Dr. Antonio G. Romero Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



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

