



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

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

SENTENCIA 106/2018

Expediente: 136/2016
Demandante: Sociedad de Ingeniería Bolivia "SOINBOL S.R.L"
Demandado: Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Tipo de proceso: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada: Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril de 2016.
Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez.
Lugar y fecha: Sucre, 25 de septiembre de 2018.

VISTOS EN SALA PLENA:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 38, interpuesta por la Sociedad de Ingeniería Bolivia "SOINBOL S.R.L", representada legalmente por Daniela Aparicio Cata, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril, corriente de fs. 14 a 29 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 111 a 116, la réplica y la dúplica cursantes a fs. 133 a 136 vta. y de fs. 146 a 147 vta. Respectivamente, pronunciamiento del tercero interesado de fs. 72 a 81; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de la Sociedad de Ingeniería Bolivia "SOINBOL S.R.L", deduce Demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril de 2016, quedando así agotada la vía administrativa de impugnación, encontrándose habilitados para la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa, contra la mencionada Resolución que resolvió el recurso Jerárquico y confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBBA/RA 0026/2016 de 25 de enero de

2016, que a su vez confirmó la Resolución Sancionatoria N° 601800028615 de 20 de julio de 2015, que impuso una multa igual al 100% del tributo omitido por 17.587 UFV, equivalente a Bs. 29.031, por omisión de pago de la Declaración Jurada por el IUE, del periodo fiscal marzo 2011.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó, que la Resolución de Recurso Jerárquico, no se ajustó a los preceptos legales referidos al debido proceso con relación a la seguridad jurídica, así como una mala interpretación y aplicación de la ley por la ARIT y la AGIT, en su fundamentación sobre la prescripción de la facultad para la imposición de Sanciones por la AT.

1.2.1. Violación e interpretación errónea y aplicación indebida de la Ley en la Resolución de Recurso Jerárquico en cuanto a la Prescripción de la facultad para imposición de sanciones administrativas por la AT.

a) Respecto a la aplicación retroactiva de las Leyes N° 291 y 317 que modifican el régimen de la prescripción establecido en el CTB.

Al señalar en la fundamentación Técnica Jurídica de la Resolución del Recurso Jerárquico de la AGIT, que se aplican retroactivamente tanto la Ley N° 291 y N° 317, en franca vulneración al derecho a la seguridad, plasmado en los arts. 9 numeral 2, 178, 306 y 311-II.5, así como de irretroactividad en el art. 123, todos de la CPE; al ser normas que no se encontraban vigentes al momento de la presentación de la Declaración Jurada del IUE del periodo marzo 2011, a efectos del cómputo de la prescripción, siendo estas leyes posteriores, y no siendo el nuevo cómputo establecido beneficioso a SOINBOL S.R.L, vulnerando lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 2492 y el art. 123 de la CPE, así como el principio de la seguridad jurídica, como exigencia de previsibilidad a efectos de tener conocimiento claro del alcance y efectos de los mismos, desconocido por la AGIT, al permitir se apliquen retroactivamente normas posteriores a la declaración jurada mencionada, citando sobre el tema el Auto Supremo N° 5/2014 de 27 de marzo, referido a la prescripción, como instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, de otro modo la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás, lo contrario sobrepasa los principios constitucionales de seguridad jurídica, debido proceso y el de tempus regit actum; siendo esto un límite a la administración tributaria a sus facultades conferidas por el artículo 66 de la Ley N° 2492.



b) En cuanto al cómputo del término para la prescripción de la facultad de la AT para la imposición de sanciones administrativas. Art. 59-I.3 del CTB.

Manifestando que la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modifica el plazo de prescripción, estableciendo régimen de prescripciones diferenciado por gestiones, en su último párrafo señalando: *"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:"*, quedando claro que dicha ampliación regulaba para lo venidero sin una aplicación retroactiva como lo interpreta la AT-SIN, corroborado por la AGIT, lo que fue derogado por la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, siendo el espíritu de la norma implementar nuevos plazos que vayan a regir hacia adelante, conforme al art. 123 de la CPE, realizando así una interpretación errónea del art. 59 de la Ley N° 2492, al aplicar retroactivamente las Leyes 291 y 317, dictadas en la gestión 2012, siendo posteriores a la Declaración Jurada que origina la sanción, correspondiente al período marzo del 2011, computando 8 años para que opere la prescripción, siendo que corresponde solo 4 años, lo que amerita revocar la resolución que resolvió el recurso jerárquico dictado por la AGIT, en el marco del numeral 3 del art. 147 del CTB; alegando que existe incongruencia en la Resolución de Recurso Jerárquico, en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción, toda vez que la AT-SIN, establece que se computa desde el primer día del año siguiente a aquel en el que se cometió la contravención, para el periodo de marzo de la gestión 2011, a partir del 1 de enero de la gestión 2012.

I.2.2. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril del 2016, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT; disponiéndose la prescripción de la facultad de la AT para la imposición de la sanción administrativa.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisa lo siguiente:

II.1. En cuanto a la violación e interpretación errónea y aplicación indebida de la Ley en la Resolución de Recurso Jerárquico sobre la Prescripción de la facultad para imposición de sanciones administrativas por la AT.

a) Respecto a la aplicación de las Leyes N° 291 y 317 que modifican el régimen de la prescripción establecido en el CTB.

Afirmando que la Ley 291, de 22 de septiembre de 2012, en sus disposiciones adicionales Quinta y Sexta, modificaron los artículos 59 y 60 de la Ley N° 2492 conforme a lo siguiente:

"I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los (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 período 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 (...)." Y "I. Excepto en el Numeral 3, del Párrafo I, del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en el 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 mes siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria".

Alegando así su aplicación de estas modificaciones, señalando que la Autoridad de Impugnación Tributaria, por disposición del art. 197 del CTB, no es competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, presumiendo la constitucionalidad de toda Ley, Decreto, Resolución y Actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles, por imperio del art. 5 de la Ley N° 027 de 6 de julio de 2010; por ello el texto actual del art. 59 de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Ley N° 291, establece que el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, para imponer sanciones administrativas correspondientes al período de marzo 2011, se sujeta a lo imperativamente dispuesto en la referida norma:

"Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los (...) ocho (8) años en la gestión 2016"; disposición que no prevé dicha ampliación sea



respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año, como se preveía antes de la modificación efectuada por la Ley N° 317, encontrándose vigentes las modificaciones realizadas por esta Ley, norma que prevé que la prescripción de 8 años se aplicará en la gestión en curso; y al tratarse en el presente caso la Contravención Tributaria por el período de marzo de 2011, debió ser cumplida dentro de los 120 días siguientes al cierre de gestión, hasta julio del 2011, iniciando el cómputo de la prescripción el 1 de enero de 2012, por lo que la facultad para la imposición de sanciones de la contravención, aún no ha prescrito.

b) Con relación al cómputo del término para la prescripción de la facultad de la AT para la imposición de sanciones administrativas. Art. 59-I.3 del CTB. (Modificado por la Ley N° 317).

Sobre este punto argumenta que ante la derogación del último párrafo del párrafo I del artículo 59 de la Ley 2492 modificado por la Ley 291, referido a que el período 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, disposición que fue dejada sin efecto por la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012, como consecuencia no corresponde ser aplicada al presente caso considerando la fecha de emisión y notificación con la Resolución Sancionatoria impugnada.

Bajo ese contexto normativo, el término de prescripción para imponer la sanción emergente del período fiscal marzo de 2011, el cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero de 2012, considerando que el periodo para que opere la prescripción es de ocho años, aplicable a la presente gestión, por lo que la facultad para la imposición de sanciones de la contravención, aun no prescribió, correspondiendo así a la AGIT, mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 601800028615 de 20 de julio de 2015, dándose cumplimiento a lo dispuesto en la Ley vigente, y en lo que respecta al principio constitucional de irretroactividad de la Ley, no le corresponde, ni es competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria, realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, correspondiendo su aplicación, siendo congruente y debidamente fundamentada la resolución de la AGIT como de la ARIT.

II.2. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril de 2016, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.3. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante a fs. 133 a 135 vta., la representante legal de la Sociedad de Ingeniería Bolivia "SOINBOL S.R.L", Daniela Aparicio Cata, desvirtúa la posición de la AGIT en la contestación, reiterando los agravios inferidos a la SOINBOL S.R.L, con relación a la violación e interpretación errónea y aplicación indebida de la Ley en la Resolución de Recurso Jerárquico en cuanto a la Prescripción de la facultad para imposición de sanciones administrativas por la AT., al aplicar de manera retroactiva las Leyes Nº 291 y 317 que modifican el régimen de la prescripción establecido en el CTB., ratificándose en los fundamentos de su demanda, reiterando su solicitud a efectos que se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0372/2016 de 18 de abril de 2016, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 146 a 147 vta., el representante legal de la AGIT se ratificó en los argumentos de su contestación, manifestando sobre la prescripción, que la Autoridad de Impugnación Tributaria como entidad administrativa encargada de impartir justicia tributaria, por disposición del art. 197 del CTB, no sería competente para realizar el control de constitucionalidad de las normas vigentes, por lo que de la lectura del texto actual del art. 59 de la Ley 2492, se sujeta a lo impuesto en la norma, en el caso presente la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho años en la gestión 2016, 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 Nº 317; argumentando que las modificaciones realizadas por la Ley 317 se encuentran vigentes, ratificando así los fundamentos de la contestación y reiterando que se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0372/2016 de 18 de abril.



III.- Del Tercero Interesado.

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales Tarija, representada legalmente por su Gerente Distrital Apolinar Choque Arevilca, habiéndose apersonado mediante memorial de fs. 72 a 81 de obrados, señalando respecto a la solicitud de prescripción, que aun aplicando la Ley N° 2492, sin las modificaciones señaladas por las Leyes 291 y 317, tampoco prescribió la facultad de la AT., para la imposición de las sanciones administrativas, por la declaración jurada del IVA del periodo marzo del 2011, al iniciarse el cómputo de la prescripción, el primer día del año siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, como fue para el periodo de marzo de 2011, computándose a partir del 1 de enero del 2012, por los que el término de los cuatro años, concluía el 31 de diciembre de 2015, habiéndose notificado al obligado, mediante cédula en fecha 28 de julio de 2015, con la Resolución Sancionatoria, antes que operara el término de la prescripción, interrumpiéndose así el cómputo de dicho término.

Refiriéndose además en cuanto a los fundamentos de la Resolución que resolvió el Recurso Jerárquico dictado por la AGIT hoy impugnado, que todo lo que no prescribió hasta la fecha de entrada en vigor de las leyes 291 y 317, deberá regirse por la nueva legislación modificatoria, por cuanto no llegaron a consolidarse como derechos adquiridos, no siendo evidente que la AT., haya realizado una aplicación retroactiva de las leyes mencionadas, planteándose así, tampoco habría operado la prescripción pretendida por el Contribuyente demandante.

Por lo que pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1. El 29 de julio del 2011, el Sujeto Pasivo presentó la Declaración Jurada (Formulario 500) con Número de Orden 603267333, correspondiente al IUE, del período fiscal marzo/2011, con un saldo definitivo a favor del fisco de Bs. 29.031.-

2. El 29 de enero de 2014, la Administración Tributaria notificó a SOINBOL SRL. con la Resolución Administrativa N° 602000001414, de 28 de enero de 2014, aceptando la solicitud de Facilidades de Pago en 34 cuotas mensuales por concepto de la deuda tributaria, emergente de deudas auto determinadas en la Declaración Jurada Form. 500, con Número de Orden 6034267333, correspondiente al IUE del período marzo/2011.

3. El 15 de junio de 2015, la Administración Tributaria notificó por cédula a Juan Ramiro Zenteno Durán, en representación de SOINBOL SRL., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 603100050813, de 15 de octubre de 2013, instruyendo el inicio del Sumario Contravencional por haber incurrido en la Contravención de Omisión de Pago, por el importe no pagado en la Declaración Jurada Form. 500 del período fiscal marzo/2011.

4. El 28 de julio de 2015, la Administración Tributaria notificó por cédula al contribuyente SOINBOL SRL., con la Resolución Sancionatoria N° 601800028615, de 20 de julio de 2015, imponiendo una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento del impuesto por 17.587 UFV, equivalentes a Bs. 29.031, a la fecha de vencimiento, por la Contravención de Omisión de Pago en la presentación de la Declaración Jurada Form. 500, con número de Orden 6034267333, del período fiscal marzo/2011, en aplicación de los Artículos 165 de la Ley N° 2492 (CTB), 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB).

5. El 25 de enero de 2016, la ARIT emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBBA/RA 0026/2016, que resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 601800028615 de 20 de julio de 2015, emitida por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales SIN Tarija, declarando firme y subsistente la sanción por omisión de pago de 17.587 UFV del período fiscal marzo de 2011.

6. El 18 de abril de 2016, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 que dispuso confirmar la Resolución del Recurso de alzada ARIT-CBBA/RA 0026/2016, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 601800028615 de 20 de julio de 2015, emitida por la Administración Tributaria.



En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil, toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante a fs. 111 a 116, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 133 a 136 vta., que reitera los fundamentos de la demanda, dúplica de fs. 146 a 147 vta., que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

1. **Si se aplicó indebidamente de manera retroactiva, las modificaciones al Código Tributario, establecidas en las Leyes N° 291 y 317 respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para imponer Sanciones Administrativas.**

2. **Si conforme al cómputo legal que corresponde a la facultad de la AT para imponer Sanciones Administrativas se operó la Prescripción en el presente caso.**

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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, el art. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda, para

la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 2.2 y 4 de la Ley 620.

Al punto 1.

Referido a que se hubiera aplicado indebidamente de manera retroactiva, las modificaciones al Código Tributario, establecidas en las Leyes N° 291 y 317 respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para imponer Sanciones Administrativas.

Al respecto se debe tener en cuenta, primero de manera general, lo relativo al instituto de la prescripción, correspondiendo manifestar que el Diccionario Jurídico Elemental Heliasta. Buenos Aires-Argentina. 2000, Pág. 316, de Guillermo Cabanellas, define:

“La prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convertido un hecho en derecho, como posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia”; de donde se entiende que, la prescripción, es la consolidación de una determinada situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, que consolida situaciones de derecho, de mantener o extinguir un determinado derecho.

En este sentido, la **Sentencia N° 52 de 28 de junio de 2016**, pronunciada por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia sobre el instituto de la prescripción señaló:

“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 de tiempo previsto en la ley, por ello se observa su regulación en la sección VII: como forma 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”.

Con relación a la prescripción, de manera específica nuestra legislación en el art. 59 de la Ley 2492 CTB, establece los términos 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; sin embargo, estas facultades previstas en los arts. 59 y 60 de la citada Ley, fueron objeto de modificaciones en la gestión 2012, primero a través de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y después de la Ley N° 317 de 11 de diciembre del 2012.

Bajo este entendimiento, cabe aclarar que, hasta antes de las modificaciones producidas el año 2012 a través de las citadas leyes, el art. 59 de la Ley N° 2492, dispone (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 corresponde; y

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

Ahora bien, la Ley N° 291, de 22 de septiembre de 2012, de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, en su disposición Transitoria quinta, modifica el artículo 59 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera:

“Artículo 59. (Prescripción).

I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro años en la gestión 2012, cinco años en la gestión 2013, seis años en la gestión 2014, siete años en la gestión 2015, ocho años en la gestión 2016, nueve años en la gestión 2017 y diez años en la gestión 2018, para:

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

El período 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.....”

De igual manera la Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012, Ley del Presupuesto General del Estado-Gestión 2013.

En sus disposiciones Derogatorias y abrogatorias.

Primera. Se deroga el último párrafo del Parágrafo I del Artículo 59 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificado por la Disposición Adicional 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 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.”

A efectos de poder establecer conforme a la doctrina tributaria, cual la naturaleza u objeto de esta figura de la prescripción en la materia, teniéndose:

“La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella”.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

En ese entendido, se colige que el instituto de la prescripción, determina que es la facultad de la Administración Tributaria la que prescribe por el transcurso del tiempo.

Al respecto se debe tomar en cuenta que la ley solo dispone para lo venidero, conforme dispone el art. 123 de la CPE, que señala:

“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 determina sobre la irretroactividad, como también sobre las excepciones señaladas en dicha norma.

En este mismo sentido, el **art. 150 de la Ley N° 2492 (CTB)**, dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, es decir, que tratándose de ilícitos tributarios, procede la aplicación retroactiva de la Ley más benigna para el infractor.

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 las atribuciones de control de legalidad del Tribunal Supremo, en merito a la demanda planteada y los datos del proceso, debe aplicarse el principio de favorabilidad que rige en materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo. Además que su aplicación opera como una excepción al principio de la irretroactividad de la Ley, consagrada en el art. 123 de la CPE; que 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, beneficia al sujeto pasivo sobre el que debe ser aplicada, ya como procesado o condenado.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano señala:

“La Ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido”. Por su parte, el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional e internacional”.

Bajo este entendimiento, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general, es parte del principio de legalidad y es que no se puede aplicar el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente vigente en el momento en que se produjeron los hechos, 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.

Consideraciones legales aplicables al caso concreto, que contradice a la interpretación que realiza la AGIT al momento de resolver el recurso jerárquico, cuando establece en su punto **“IV.4.3. Sobre la Prescripción de la facultad para la imposición de sanciones.**

*v. Al respecto se tiene 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), de la siguiente manera: “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 período 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 (...).” Y “I. Excepto en el Numeral 3, del Parágrafo I, 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 período de pago respectivo. II. En el supuesto 3, del Parágrafo I, del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria”.*

vi. En este entendido, corresponde señalar que la Autoridad de Impugnación Tributaria como entidad administrativa encargada de impartir



*justicia tributaria, por disposición del Artículo 197 del Código Tributario Boliviano, 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. Consecuentemente, de la simple lectura del texto actual del Artículo 59 modificado de la Ley N° 2492 (CTB), se tiene que el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, para imponer lo imperativamente dispuesto en la norma: **“Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los (...) ocho (8) años en la gestión 2016”**, 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.*

Esta interpretación contradice la previsión del art. 150 de la Ley 2492 (CTB), así como las normas constitucionales referidas; toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pretende aplicar las modificaciones realizadas al art. 59 de la Ley N° 2492 (CTB), en la Disposición Quinta parágrafo I de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Disposición Derogatoria Primera de la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, respecto a la imposición de sanciones administrativas que prescriben a los ocho (8) años en la gestión 2016, que no constituyen en los hechos, una disposición legal más benigna para la parte demandante y vulnera el principio de favorabilidad; además que su aplicación infringe la irretroactividad de la ley; ello no significa desconocer la constitucionalidad de las Leyes Nos. 291 y 317, sino simplemente que no corresponde su aplicación al caso de autos y toda vez que de la revisión minuciosa de obrados, se puede evidenciar que los **periodos sujetos a fiscalización corresponden entre otros a hechos generados en la gestión 2011, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo el hecho generador**, puesto que fue en vigencia plena del Art. 59-3 y no de las modificaciones de las Leyes Nos. 291 y 317 como erróneamente pretende aplicar la A.T.

Al Punto 2.

Relativo a que si conforme al cómputo legal, que le corresponde a la prescripción de la facultad de la AT para imponer Sanciones Administrativas se operó en el presente caso.

En ese sentido, en cuanto al cómputo del término de la prescripción previsto en el art. 60 parágrafo II del CTB, establece que, el término de la prescripción en cuanto a su inicio se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente, (siendo esta normativa la más benigna), en el caso presente, al haber ocurrido los hechos el año 2011, el cómputo de la prescripción inicia el 1 de enero de 2012 y, tomando en cuenta el término de la prescripción a los 4 años, según lo previsto en el art. 59 de la Ley N° 2492, la facultad de la Administración Tributaria, para determinarlas e imponer sanciones, concluía el 31 de diciembre de 2015.

Sin embargo a efectos de poder determinar de manera cierta, si operó la prescripción de esta facultad referida a la Administración Tributaria, se debe considerar si correspondiere, en cuanto a la interrupción del término de la prescripción a computarse de los cuatro años; el art. 61 del CTB establece:

“(Interrupción).La prescripción se interrumpe por:

a). La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.”

De donde se extrae e interpreta, que a efectos del cómputo respectivo de los cuatro años, en caso de notificarse al contribuyente con la resolución determinativa o sancionatoria, el término de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria, se interrumpe a partir de su notificación legal, conforme a la previsión del artículo 61 inciso a) de la Ley 2492; en virtud al principio de verdad material que rige en materia administrativa, y conforme al art. 180 de la CPE; la AGIT si bien lo considera en su resolución, con otro fundamento que no corresponde a la prescripción, al aplicar de manera retroactiva normas que fueron publicadas posteriormente al hecho generador y que no benefician al contribuyente, de acuerdo al análisis legal expuesto líneas arriba, confirma la Resolución de la ARIT, que resolvió el recurso de Alzada.

De la revisión de antecedentes se advierte que la A.T. notificó mediante cédula al contribuyente SOINBOL SRL., el 28 de julio de 2015, con la Resolución



Sancionatoria N° 601800028615, de 20 de julio de 2015, imponiendo una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento del impuesto por 17.587 UFV, equivalentes a Bs. 29.031, a la fecha de vencimiento, por la Contravención de Omisión de Pago en la presentación de la Declaración Jurada Form. 500, con número de Orden 6034267333, del período fiscal marzo/2011; y al haberse notificado con la Resolución Determinativa o Sancionatoria al sujeto pasivo, durante la vigencia de este plazo, la misma que fue notificada mediante cédula en julio del 2015, cuando la facultad de la Administración Tributaria, para la imposición de sanciones administrativas, aún no se encontraba prescrita, ya que prescribía recién el 31 de diciembre del 2015, al haberse interrumpido la prescripción oportunamente, conforme a lo dispuesto en el artículo 61 inciso a) de la Ley 2492, en estricta observancia del art. 59 Parág. I numeral 3) de la Ley 2492 (CTB), sin la aplicación de las modificaciones previstas en las Leyes N°s 291 y 317, en virtud de las normas vigentes durante el hecho generador, consecuentemente, al haberse interrumpido el cómputo de la prescripción con la notificación mencionada relativa a la Resolución Sancionatoria, comienza nuevamente a computarse el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción, en el caso presente a partir del 29 de julio del 2015, por lo que esta facultad de la AT, al momento de imponer la sanción administrativa por omisión de pago, no se encontraba prescrita como lo alega la parte demandante.

VI. Conclusiones

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en la conculcación de normas legales, al haber realizado de manera correcta la valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, al aplicarse en virtud del principio de verdad material, que se operó la interrupción de la prescripción oportunamente, sin aplicar retroactivamente las Leyes y normas referidas que modificaron el régimen de la prescripción prevista en el CTB, en lo que no sea más benigno al contribuyente; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda no han desvirtuado de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada, relativos al punto de que se operó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 35 a 38; en consecuencia, **CONFIRMA** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2016 de 18 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 601800028615 de 20 de julio de 2015, emitida por la AT.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez.

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

ANTE MI:

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

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA	
Sentencia N°.....106.....	Fecha:.....25/09/2018.....
Libro Tomas de Razón N°.....I.....	

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