28

B.A.O.

AGDT

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 200/2018 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:00** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

GERENCIA DISTRITAL SANTA CRUZ DEL S.I.N.

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Brian C. Avalay Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119402 Ch.

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:01** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Brian C. Avalay Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119402 Ch.

B.A.O.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

EXPEDIENTE N° 200/2018 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:02** del día **04 de ENERO** de **2021, notifiqué a:**

DELICIA PETRONA FLORES CANELAS

"3ER INT"

CON SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Brian C. Arauz Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119402 Ch.

/

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
SENTENCIA Nº 162
Sucre, 25 de septiembre de 2020

Expediente	:	200/2018 - CA
Demandante	:	Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado	:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Tipo de Proceso	:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada	:	AGIT-RJ 0645/2018 de 26 de marzo
Magistrado Relator	:	Lic. José Antonio Revilla Martínez

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido a demanda de la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Eduardo Mauricio Garcés Cáceres, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0645/2018 de 26 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 67 a 80, la réplica de fs. 83 a 86, la dúplica de fs. 89 a 93, la intervención de tercero interesado de fs. 96 a 98, el decreto de Autos de fs. 102; los antecedentes del proceso en sede administrativa; y todo lo que fue pertinente analizar:

I. ANTECEDENTES DEL PROCESO

CONTENIDO DE LA DEMANDA

Luego de efectuar una amplia relación de antecedentes, la entidad demandante manifestó los siguiente:

La AGIT no consideró las actuaciones efectivizadas por la Administración Tributaria en la etapa de ejecución Tributaria que interrumpieron el cómputo de la prescripción relativas a los Proveidos de Ejecución Tributaria N° 6322/2008, 602/2011, 577/2011, 579/2011, 625/2011 y 492/2011, con el fin de que no opere la prescripción, resolviendo por ello, confirmar la Resolución de alzada.

Citando los arts. 5-II, 59 sin modificaciones, 61 y 62 de la Ley N° 2492, 340-II y 1503-II del Código Civil y la Sentencia Constitucional (SC) N° 992/2005-R de 19 de agosto, refirió que la AGIT no consideró ni analizó que las causales de

interrupción prevista en el Código Civil, se refieren únicamente a la etapa de determinación, puesto que lo previsto en el inc. a) de la norma citada, no se aplica a la etapa de ejecución, en la que se encuentran los proveídos señalados y de los cuales se hace efectivo el cobro de adeudos tributarios; lo que sitúa a la Administración Tributaria en un estado de indefensión en etapa de ejecución tributaria; considerando además que la causal establecida en el inc. b) del mismo artículo, queda supeditada a la voluntad del contribuyente, de solicitar facilidades de pago y/o reconocer la deuda; es decir, que si el contribuyente no realiza ninguna de la acciones descritas en la norma durante los 4 años establecidos para la prescripción y la Administración Tributaria, pese a la aplicación de medidas y acciones tendientes al cobro, o no logra recuperar lo adeudado por insolvencia del deudor, operaría irremediablemente la prescripción, sin que se puede tomar ninguna acción; hecho que evidencia un vacío legal en cuanto a la interrupción de la prescripción en etapa de ejecución tributaria; en efecto, se hace plenamente aplicable, por supletoriedad y analogía, en virtud del at. 5-II de la Ley N° 2492, el art. 1503-II del CC.

La AGIT, no tomó en cuenta que la Administración Tributaria, efectivizó acciones concretas destinadas al cobro de la deuda, que de acuerdo a lo previsto por el art. 1503-I del CC, se traducen en causal de interrupción; así, de forma continua la Administración Tributaria, realizó actividades previas referidas a la investigación patrimonial a efectos de la aplicación de medidas contra el sujeto pasivo, procediéndose como resultado, la hipoteca de los bienes inmuebles de propiedad del contribuyente el 15 de julio de 2013, posteriormente el registro en Derechos Reales de los embargos como gravamen definitivo ocurrido el 18 de noviembre de 2014, fechas a partir de las cuales, se reinició el cómputo de la prescripción, por lo que, de acuerdo a lo establecido por el art. 61 de la Ley N° 2492, el término de la prescripción se inició nuevamente el 1 de diciembre de 2014, debiendo concluir el 1 de diciembre de 2018; consiguientemente, en aplicación de lo previsto por el art. 1503-I y II del CC, la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago del adeudo tributario iniciado con los Proveídos de Ejecución Tributaria señalados, no se encuentran prescritas.

Respecto a la facultad de la ejecución de la sanción por incumplimiento de deberes formales contenidos en los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) 18824/2010, 18825/2010, 18826/2010, 18827/2010,18828/2010, 18829/2010 y 18830/2010, emergentes de la Resoluciones Sancionatorias N° 3111/2008, 3112/2008, 3113/2008, 3114/2008, 3115/2008, 03116/2008, 3117/2008, adquirieron firmeza; vencido el término de 20 días para su impugnación, que ocurrió el 29 de diciembre de 2008, constituyéndose en títulos de ejecución tributaria, por lo que de acuerdo a los arts. 59-II, 60-II y 154-IV de la Ley N° 2492, el término para ejecutar sanciones por contravenciones, prescribe a los 2 años, computables desde el momento en que adquieran la calidad de título

de ejecución tributaria; por ello, la prescripción, en el caso presente, operó el 30 de diciembre de 2010, pues, pese a que los PIET fueron notificados el 7 de diciembre de 2010, dentro del término de la prescripción, las medidas y/o acciones de cobro, fueron realizadas posteriormente a dicha fecha, no pudiéndose alegar interrupción del curso de la prescripción; sin embargo, la AGIT, determinó que no existían causales de interrupción ni de suspensión. Al respecto, cito las SSCC N° 1057/2011-R de 1 de julio de 2011, 0702/2011-R de 16 de mayo y 0405/2012 de 22 de junio, en cuanto a la obligación del juzgador de valorar todos los medios de prueba ofrecidos y que de no ser así, es pasible de ser invalidad por afectar el debido proceso.

Por lo anteriormente, refirió que, al encontrarse las deudas tributarias en etapa de ejecución y en curso del respectivo cobro, mediante la aplicación de medidas coactivas, cuyo origen corresponde a Títulos de Ejecución comprendidos en el art. 180-1 de la Ley N° 2492, la deuda tributaria, se encuentra firme, líquida y legalmente exigible a la fecha de solicitud de la prescripción, para la ejecución, de conformidad al art. 86 de la citada Ley.

Petitorio

En mérito a lo expuesto, solicitó que se declare probada la demanda contenciosa administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0645/2018 de 7 de mayo y en consecuencia se declaren firmes y subsistentes las facultades de cobro de los PIET N° 6322/2008, 602/2011, 577/2011, 579/2011, 625/2011, 492/2011, emitidas por el Director Ejecutivo General interino de la Autoridad de Impugnación Tributaria General; por consiguiente, firme y subsistente parcialmente la Resolución Administrativa N° 231770000462 de 5 de septiembre de 2017

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Mediante memorial de fs. 67 a 80, la AGIT contestó negativamente la demanda, y luego de referir que no cumplía con los presupuestos esenciales propios de un proceso contencioso administrativo, aspecto que se constituía en impedimento para que el Tribunal Supremo de Justicia ingrese al fondo de la acción, dado que no puede suplir la carencia argumentativa, señaló que:

1. La entidad demandante reiteró la no prescripción, citando normativa que no se aplica al caso; toda vez que, la norma jurídica que se aplicó fue la Ley N° 2492 sin modificaciones, en el marco del principio de congruencia, a los hechos suscitados y las peticiones efectuadas, teniendo presente lo dispuesto por la Sentencia N° 51/2017, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

De ahí que, sobre la aplicabilidad por analogía de las disposiciones contenidas en el Código Civil, señaló que dicha normativa es supletoria cuando existen vacios

legales en materia tributaria, expresamente en la Ley N° 1340, conforme a la SSCC N° 1606/2002-R y 992/2005-R, que en el presente caso no corresponde por tratarse de ejecución de deudas debidamente determinadas en plena vigencia de la Ley N° 2492, que en sus arts. 60-II, 61 y 62, disponen que el cómputo, suspensión e interrupción del término de la prescripción en etapa de Ejecución Tributaria, lo que implica que no existe vacío para aplicar por analogía y/o subsidiariedad las previsiones del Código Civil; máxime, si la Resolución jerárquica impugnada, fue taxativa al establecer la aplicabilidad de la Ley N° 2492, sin modificaciones y la razón de la inaplicabilidad del Código Civil.

Citando el art. 61 de la Ley N° 2492, refirió que, el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero interesado y la solicitud de facilidades de pago, puede producirse en fase de ejecución, por lo que el vacío legal aducido para aplicar la norma jurídica civil, es un argumento desfasado y fuera del contexto legal tributario.

Siendo que la solicitud de prescripción de deudas tributaria que se encuentran en etapa de ejecución, cuyo origen corresponde a Resoluciones Determinativas, éstas adquirieron la calidad de Título de Ejecución Tributaria, con la notificación de los respectivos PIET, por lo que debe considerarse lo previsto en los arts. 59-I núm. 4 y 60-II de la Ley N°2492, según los cuales, prescribirán a los 4 años, las facultades de la Administración Tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria, término que se computa desde la notificación con los Títulos de Ejecución Tributaria, lo que en el caso ocurrió el 28 de septiembre de 2009, 12, 13 de julio y 9 de agosto de 2011.

En cuanto a las medidas coactivas adoptadas, señaló que estas no se encuentran contempladas como causales de interrupción o suspensión del cómputo de la prescripción en los arts. 61 y 62 de la Ley N° 2492, alejándose los argumentos de la Administración Tributaria de la verdad material y lo dispuesto por la norma señalada, citó al respecto la Sentencia N° 88 de 8 de agosto de 2017.

Por ello, la Administración Tributaria emite afirmaciones no acordes a lo pedido y definido en la Resolución demandada; por lo que, deberá tomarse en cuenta lo expresado en la SC N° 0471/2005-R de 28 de abril, bajo cuyo marco, la AGIT emitió una Resolución exacta, precisa y relacionada con las pretensiones deducidas en fase recursiva, consagrando el debido proceso, citando al respecto, la SCP N° 532/2014 de 10 de marzo.

2. Las Sentencias Constitucionales invocadas por la entidad demandante, son citadas sin mayor razonamiento técnico legal sobre su aplicabilidad a la problemática, siendo que cada caso posee particularidades específicas, por lo que no es suficiente invocar precedentes jurisprudenciales, sin explicar las circunstancias de hecho y de derecho que la vincularían analógicamente con el

caso, conforme estableció la Sentencia N° 389/2017 de 6 de junio de 2017, emitida por la Sala Plena del tribunal Supremo de Justicia; en ese entendido, las Sentencias Constitucionales invocadas, no pueden ser objeto de estudio ni de consideración.

3. Citó como fallo considerado dentro del sistema de doctrina tributaria, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0105/2015 y como jurisprudencia, las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre, 344/2017 de 3 de mayo, emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, 20 de 20 de marzo de 2017 y 11 de 7 de marzo de 2016, emitidas por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa. Social y Administrativa Primera del referido Tribunal y la SCP N° 0824/2012 de 20 de enero.

Petitorio

Solicitó que se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0645/2018 de 7 de 26 de marzo.

Réplica

Por memorial de fs. 83 a 86, la Gerencia Regional Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó réplica reiterando los términos de su demanda y solicitando de declare probada la demanda y resuelva revocando parcialmente la Resolución jerárquica impugnada.

Réplica

Mediante memorial de fs. 89 a 93, la AGIT presentó réplica, respondiendo a los puntos expuestos por la Administración Aduanera demandante, reiterando lo señalado en la contestación a la demanda; solicitando nuevamente, se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

Intervención del tercero interesado.

Delicia Petrona Flores Canelas, por memorial de fs. 96 a 98, contestó la demanda, refiriendo brevemente que los agravios expresados por el Servicio de Impuestos Nacionales, están alejados de la Ley, puesto que el Código tributario Boliviano, no prevé como causal de interrupción del cómputo de la prescripción, la toma de medidas coactivas de cualquier índole; y si bien, la Ley N° 1340 si las reconocía, se debía a que dicha norma no preveía el instituto de la prescripción, por lo que recurría a disposiciones del Código Civil para regular dicha figura; sin embargo, el Código Tributario vigente, si prevé la figura de la interrupción de la prescripción y las causales de la misma, dentro de las cuales no se encuentra la hipoteca ni embargos; sino que estas, se encuentran reguladas por el art. 61 del CTB, por lo

que no existe fundamento para acusar un vacío en la norma y pretender incluir causales de interrupción previstas en el Código Civil.

Por otro lado, la entidad demandante señaló que las causales establecidas en el CTB, solo son para la etapa de determinación y no así para la ejecución, argumento falso; toda vez que, el art. 61 de la citada norma, no hace distinción de las etapas en las que podría ser aplicado; por el contrario, puede ser aplicada en cualquier momento porque el contribuyente puede acogerse a la facilidad de pago o en su defecto, pagar la deuda, en cualquier momento, no existiendo entonces, falta de regulación de la norma, conforme argumenta la institución demandante. Citó al respecto, la Sentencia N° 420/2017 de 6 de junio de 2017.

Por lo anteriormente expresado, solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

Decreto de Autos

Con todo lo obrado, estando cumplidas todas las formalidades, a fs. 102, se decretó **Autos para Sentencia.**

III. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA

i. El 29 de abril y 3 de mayo de 2008, la Administración Tributaria, notificó por edicto a Delicia Petrona Flores Canelas con la Resolución Determinativa N° 31480038 de 4 de septiembre de 2007, que determinó las obligaciones fiscales de la contribuyente por el Impuesto a las Utilidades de la Empresas (IUE) de la gestión que cierra a diciembre de 2004 en Bs5.546, que incluye Tributo Omitido, Intereses y Sanción por Omisión de Pago.

ii. El 24 y 28 de septiembre de 2009, la Administración Tributaria notificó por edictos a Delicia Petrona Flores Canelas, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° DTJCC/6322/2008 de 16 de junio de 2008, comunicándole que daría inicio a la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa N° 31480038, al tercer día de su legal notificación.

iii. El 5 y 9 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria notificó por edicto a Delicia Petrona Flores Canelas con las Resoluciones Sancionatorias N° 3111/2008, 3112/2008, 3113/2008, 3114/2008, 3115/2008, 03116/2008, 3117/2008, todas de 18 de julio de 2008, sancionando a la contribuyente por no presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, correspondiente a los periodos fiscales junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007, cada periodo como una multa de 200UFC, en aplicación del Numeral 4.2, Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04.

iv. El 4 y 7 de diciembre de 2010, la Administración tributaria notificó por edicto a Felicia Petrona Flores Canelas, con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 24-0019680-10, 24-0019681-10, 24-0019682-10, 24-0019683-10, 24-0019684-10, 24-0019685-10 y 24-0019686-10, todos del 13 de octubre de 2010, comunicando que daría inicio a la Ejecución Tributaria de las Resoluciones Sancionatorias N° 3111/2008, 3112/2008, 3113/2008, 3114/2008, 3115/2008, 03116/2008, 3117/2008, al tercer día de su legal notificación.

v. El 20 y 24 de octubre de 2010, la Administración Aduanera, notificó por edicto a Delicia Petrona Flores Canelas con la Resolución Determinativa N° 17-0000822-10 de 3 de septiembre de 2010, mediante la cual determinó de oficio, la obligación tributaria de la contribuyente, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), de los periodos fiscales, julio y diciembre de 2006, por un monto de Bs12.509,27, que incluía tributos omitidos, intereses y sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

vi. El 5 y 9 de agosto de 2011, la Administración Tributaria, notificó por edicto al sujeto pasivo con el Proveído de Ejecución Tributaria N° DJCC/602/2011 de 4 de mayo, comunicándole que daría inicio a la Ejecución Tributaria de la Resolución Determinativa N° 17-0000822-10, al tercer día de su legal notificación.

vii. El 27 y 31 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria notificó por edicto a la contribuyente, con la Resolución Determinativa N° 17-0001175-10 de 29 de noviembre, que determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente, correspondiente al IVA e Impuestos a las Transacciones (IT)del periodo fiscal diciembre de 2006, por un monto de Bs26.268,92, que incluía tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

viii. En las fechas señaladas en el punto anterior, la Administración Tributaria notificó por edicto a Delicia Petrona Flores Canelas con la Resolución Determinativa N° 17-0001174-10 de 29 de noviembre de 2010, que determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente por el IVA e IT del periodo fiscal agosto de 2006, por un monto de Bs10.229,40, que incluía tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

ix. El 13 de julio de 2011, la Administración Tributaria notificó por cédula a la contribuyente con los PIET N° DJCC/577/2011 Y DJCC/579/2011, ambos de 5 de mayo de 2011, comunicándole el inicio de la Ejecución Tributaria de la Resoluciones Determinativas N° 17-0001175-10 y 17-0001174-10, al tercer día de su legal notificación.

x. El 27 y 31 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria notificó por edicto a la contribuyente con la Resolución Determinativa N° 17-0001112-10 de 8 de noviembre de 2010, que determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente por el IT de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril y noviembre de 2006, en Bs25.612,36, que incluía tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

xi. el 5 y 9 de agosto de 2011, la Administración Tributaria notificó por edicto a la contribuyente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° DJCC/625/2011 de 5 de mayo de 2011, comunicándole el inicio de la ejecución tributaria de la Resolución Determinativa N° 17-0001112-10 al tercer día de su legal notificación.

xii. El 27 y 31 de diciembre de 2010, la Administración Tributaria notificó por edicto a la contribuyente con la Resolución Determinativa N° 17-0001380-10 de 24 de diciembre, que determinó la obligación de oficio la obligación tributaria por el IVA del periodo fiscal agosto de 2006, en Bs15.765,44.

xiii. El 12 de julio de 2011, la Administración Tributaria notificó por cédula a la contribuyente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° DJC/492/2011 de 5 de mayo, comunicándole el inicio de la Ejecución Tributaria de la Resolución Determinativa N° 17-0001380-10 al tercer día de su notificación.

xiv. El 14 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió la Nota SIN/GDSCZ/UCC/NOT/1062/2013, dirigida al Registrador de Derechos Reales, solicitando información de inmuebles de propiedad de Delicia Petrona Flores Canelas, que fue respondida con el Certificado de 11 de junio de 2013.

xv. El 5 de julio de 2013, la Administración Tributaria, mediante nota SIN/GDSCZ/DTJC/UCC/NOT/2027/2013, solicitando al Sub Registrador de Derechos Reales, la hipoteca legal de los bienes inmuebles de propiedad de la contribuyente.

xvi. El 22 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria libró el Mandamiento de Embargo N° 33/2014 y el Acta de Embargo contra el inmueble de propiedad de la contribuyente, con Matrícula Computarizada 7.01.4.01.000.3461; y el 13 de noviembre de 2014, solicitó a Derechos Reales, la inscripción del mandamiento de embargo.

xvii. El 7 de octubre de 2015, la contribuyente **solicitó la prescripción** de deuda tributarias de los PIET N° 6322/2008, 18824, 18825, 18826, 18827, 18828, 18829, 18830/2010, 492/2011, 577/2011,579/2011, 602/2011 y 625/2011.

xviii. El 13 de septiembre de 2017, la Administración Tributaria notificó la **Resolución Administrativa N° 231770000462 de 5 de septiembre de 2017**, que **rechazó** la prescripción formulada por la contribuyente para exigir el

pago de los adeudos tributarios establecidos en los PIET aludidos, con el argumento que las acciones no se encontraban prescritas.

xix. Contra la señalada Resolución administrativa, la contribuyente interpuso recurso de alzada que fue resuelta mediante **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0921/2017 de 29 de diciembre**, que **REVOCÓ** totalmente la Resolución recurrida, dejando sin efecto la ejecución coactiva y las medidas aplicadas contra la recurrente dentro de los procesos de ejecución iniciados mediante los PIET señalados, al evidenciar que tanto las facultades de ejecución tributaria como las facultades de ejecución de sanciones, se encontraban prescritas.

xx. Al respecto, la Administración tributaria interpuso recurso jerárquico, en cuyo mérito se emitió la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0645/2018**, que **CONFIRMÓ** la Resolución de alzada recurrida.

xxi. Impugnada esta última Resolución, la Gerencia Distrital Santa Cruz I del SIN, promovió proceso contencioso administrativo que se resuelve en esta sentencia.

IV. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia radica en determinar los siguiente: **1)** Si la AGIT interpretó erróneamente las medidas coactivas al no considerarlas como causales de interrupción del cómputo de la prescripción; y, **2)** Si de acuerdo a los datos del proceso, operó la prescripción de la facultad de ejecución de cobro de la Administración Tributaria.

VI. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Planteado como está el objeto de la controversia, corresponde inicialmente hacer referencia al instituto de la prescripción y sus requisitos y formalidades; así, doctrinalmente, la prescripción está considerada "...*entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esta institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ellas, 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*" (MARTIN José María, Derecho Tributario General, 28 edición, pag.189)

Por otro lado, la jurisprudencia emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado en la Sentencia 281/2012 de 27 de noviembre, que de acuerdo a la doctrina, la prescripción en materia tributaria "'*es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás' ... 'la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las*

exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción' (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, página 262)".

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la Administración Tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la Administración Tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Con ese preámbulo, en materia tributaria, el instituto de la prescripción es plenamente aplicable tanto para la acción o facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, para imponer sanciones y para la ejecución tributaria; teniendo como efecto extinguir la obligación tributaria, tal cual ha sido regulado por el Código Tributario Boliviano (CTB-2003); así, en el art. 59 del CTB-2003, se establece que la potestad para ejercer la acción por contravenciones tributarias y ejecutar las sanciones se extingue -entre otras- por prescripción. En el caso presente, la entidad demandante, reclama expresamente que no operó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el adeudo tributario ni la facultad de la ejecución de la sanción por incumplimiento de deberes formales.

Al respecto, el art. 59 del referido Código, prevé: *"I. Prescribirán a los cuatro (4) años las sanciones 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 (...) III. El término para ejecutarlas sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años".*

Por su parte, el art. 60 del mismo cuerpo normativo respecto al cómputo de la prescripción, establece: *"I. Excepto en el numeral 4 del parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. II. En el supuesto 4 del parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. III. En el supuesto del parágrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución Tributaria".*

Por otro lado, el art. 61 del CTB, establece como causales de interrupción de la prescripción: *"a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, y b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción",* previsión concordante con el art. 154 del mismo cuerpo normativo que establece: *"I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende o interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo".*

Expuesta la norma pertinente y subsumiendo éstos preceptos al caso de autos, ingresando al análisis de la determinación asumida por la entidad demandada, para verificar si ésta se enmarca en la norma aplicable al caso, es pertinente, revisar su contenido y los fundamentos que sustentaron su determinación de confirmar la Resolución de alzada, y declarar prescrita la facultad de ejecución de cobro de la Administración Tributaria.

En ese cometido, se observa que la Resolución jerárquica impugnada, estableció que el caso versaba sobre una solicitud de prescripción de deudas tributarias que se encontraban en etapa de ejecución, cuyo origen correspondía a las Resoluciones Determinativas que detalló en cuadro adjunto, que adquirieron calidad de Título de Ejecución Tributaria con la notificación de los respectivos Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria; por lo cual debía considerarse lo previsto en los arts. 50-I, núm. 4 y 60-II del CTB, según los cuales, prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria, "*...término que se computa* ***desde la notificación con los Títulos de Ejecución Tributaria, lo que ocurrió el 28 de septiembre de 2009; 12, 13 de julio; y 9 de agosto de 2011, respectivamente***" (sic [el resaltado corresponde al texto original]); añadiendo que, "*...considerando que los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria fueron notificados en diferentes fechas, iniciaba el computo de la prescripción (4 años), conforme la norma citada, a partir del día siguiente hábil a su legal notificación*"; concluyendo que, "*...al no existir causales de interrupción ni suspensión, se evidenciaba la prescripción de la facultades de ejecución tributaria, respecto a los Proveídos de Ejecución Tributaria N° DJCC/602/2011, DJCC/577/2011, DJCC/579/2011, DJCC/625/2011, DJCC/492/2011 y DJCC/6322/2011, en relación a las deudas tributarias determinadas en las Resoluciones Determinativas N° 170000822-10, 17-0001175-10, 17-0001174-10, 17-0001112-10, 17-0001380-10 y 31480038, respectivamente*" (textual).

Al respecto, corresponde mencionar que el art. 108 de la Ley N° 2492, establece que la ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación

de los instrumentos que se constituyen en Títulos de Ejecución Tributaria, entre los que se encuentran la Resolución Determinativa o Sancionatorias firmes, entre otros.

Ahora bien, debe entenderse como un acto administrativo firme (Resolución Determinativa o Sancionatoria), aquel que pudiendo haber sido objeto de impugnación por algún medio legalmente establecido, no fue recurrido dentro del plazo establecido por la norma. En el caso, para impugnar una Resolución Determinativa o Sancionatoria, la Ley prevé el plazo de 20 días para que las mismas puedan ser recurridas mediante recurso de alzada.

Entonces, de lo previsto por el art. 59 y 60 del CTB-2003, en cuanto a la facultad de ejecución tributaria de la Administración Tributaria, estableciendo que el término de la prescripción se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria, la AGIT equivocó su razonamiento al establecer que las Resoluciones Determinativas adquirieron la calidad de Títulos de Ejecución Tributaria con la notificación de los respectivos Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, computando el término de la prescripción desde la fecha de dichas notificaciones; siendo que, al tenor de lo dispuesto por el art. 108 de la Ley N° 2492, la Resolución Determinativa y Sancionatoria, son per se, considerados Títulos de Ejecución Tributaria; empero estos quedan firmes y ejecutoriados al no haber sido objeto de impugnación recursiva. En ese entendido, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 60-II del CTB-2003, que establece que el término de la prescripción se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria; es decir, la notificación con la Resolución Determinativa firme, para ello, habrá que considerar los 20 días posteriores establecidos para impugnar la misma, en que adquirieron la calidad de firmes.

Similar situación ocurre en cuanto a la prescripción de las facultades de ejecución de la sanción, respecto a lo cual el art. 154-I y IV de la Ley N° 2492 determina que la acción administrativa para ejecutar sanciones prescribe a los dos años y se interrumpe de forma similar a la obligación tributaria; es decir, para efectuar el cómputo de los dos años señalados, deberá tomarse en cuenta el momento en que la Resolución Sancionatoria (Título de Ejecución Tributaria), adquirió la calidad de acto administrativo firme, empleando el mismo razonamiento efectuado precedentemente, en cuanto a la ejecución de la deuda tributaria; consiguientemente, no es correcto el cómputo efectuado por la AGIT que toma como inicio, el momento de la notificación al sujeto pasivo con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, al considerar dichos actos como aquellos que otorgan a la Resolución Sancionatoria, la calidad de Títulos de Ejecución Tributaria; razonamiento equivocado; toda vez que, como se refirió anteriormente, la Resolución sancionatoria es por sí sola, un Título de Ejecución Tributaria, conforme establece el art. 108 de la Ley N° 2492; empero para que este sea ejecutable debe cumplir la condición de ser un acto firme, y ello ocurre

cuando se agotaron las vías de impugnación o por el contrario, no se hizo uso de ellas en el plazo establecido legalmente.

Consiguientemente, el computo de los dos años referidos, deberá efectuarse a partir del día siguiente de vencido el plazo para la interposición de recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria, momento en que adquirió la calidad de acto firme.

Es evidente que el art. 4 del Decreto Supremo (DS) N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, refiere que la "ejecutabilidad" de los títulos listados en el Parágrafo I del art. 108 del CTB, procede al tercer día siguiente de la notificación con el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, acto que, de conformidad a las normas vigentes, es inimpugnable; sin embargo, dicha norma reglamentaria no contraría en absoluto lo determinado de manera muy clara en el art. 60.III del CTB-2003, respecto al inicio del cómputo de la prescripción para la facultad de ejecución de las sanciones por contravenciones tributarias; debiendo comprenderse que la norma reglamentaria citada sólo refiere al PIET como un acto administrativo expreso, formal y de carácter unilateral encargado a la AT para dar inicio a la ejecución tributaria; es decir, como una consecuencia de los caracteres de autotutela, legalidad y presunción de legitimidad del que goza todo acto administrativo, conforme el art. 4 de la Ley N° 2341-Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), más no establece que deba ser la notificación con dicho acto (PIET) el que marque el inicio del cómputo de la prescripción, lo que hace precisamente la condición de inimpugnable del PIET.

Atribuir a la notificación con el PIET la condición legal para el inicio del cómputo de la prescripción de la facultad de ejecución de las sanciones por contravenciones tributarias, resultaría como atribuir a la Administración Tributaria, el poder absoluto de decidir, cuándo inicia el cómputo de la prescripción, situación que resulta desde cualquier punto de vista alejado de los principios de legalidad y seguridad jurídica que debe regir en un estado constitucional de derecho.

No obstante el yerro en el que incurrió la AGIT y efectuando el cómputo de la forma señalada precedentemente, se observa que no se existieron causales que interrumpieron o suspendieron el cómputo de la prescripción hasta el momento en que el sujeto pasivo solicitó la prescripción de las deudas tributarias reclamadas; que ocurrió el 7 de octubre de 2015; consiguientemente, de todas formas, las facultades de ejecución de la deuda tributaria así como de ejecución de la sanción, en el caso, están prescritas.

En cuanto a la supletoriedad prevista en el Código Tributario Boliviano, el art. 5-III de la Ley N° 2492, establece que: "*Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular*".

A su vez el art. 8-III de la misma ley establece "*La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes*".

En estos dos preceptos jurídicos, se materializa el principio de supletoriedad.

En mérito a ello, la Administración Tributaria, a través de la demanda contenciosa administrativa, pretende establecer que existe un vacío legal el art. 61 del CTB-2003, referente a las causales de interrupción del término de prescripción, porque la causal prevista en el inciso b) del artículo citado, que podría aplicarse al caso en concreto, estaría supeditada a la voluntad del contribuyente; por lo cual, ante esta situación, se debía aplicar supletoriamente el art. 1503-II del Código Civil (CC), por que la Administración Tributaria efectivizó acciones concretas destinadas al cobro de la deuda, que de acuerdo a lo previsto por el art. 1503-I del CC, se traducen en causal de interrupción; así, refiere haber realizado actividades previas referidas a la investigación patrimonial a efectos de la aplicación de medidas contra el sujeto pasivo, procediéndose como resultado, a la hipoteca de los bienes inmuebles de propiedad del contribuyente el 15 de julio de 2013, posteriormente el registro en Derechos Reales de los embargos, como gravamen definitivo ocurrido el 18 de noviembre de 2014, fechas a partir de las cuales, se reinició el cómputo de la prescripción, efectuadas con el fin de que no opere la prescripción.

En base a lo anotado, este Tribunal concluye, que el principio de supletoriedad reconocido en su aplicación en los arts. 5-III y 8-III del CTB-2003, no es aplicable al caso en concreto, por cuanto conforme establece la jurisprudencia citada, para la aplicación supletoria de una norma legal a situaciones no contempladas expresamente en una ley, se requiere de la concurrencia de las siguientes condiciones: 1) La previsión expresa contenida en la Ley que presenta el vacío normativo de la aplicación supletoria de determinadas Leyes para las situaciones no previstas expresamente; 2) La analogía legis, es decir, que la situación no contemplada expresamente en la Ley que presenta el vacío normativo sea igual a la situación regulada por la otra ley, cuya norma se aplicará por supletoriedad; es decir, para aplicar otra normativa por supletoriedad, la situación fáctica o de hecho no debe estar contemplada de manera expresa en una Ley -una situación no prevista-.

Esto no acontece en autos, por cuanto los arts. 59, 60, 61 y 62 Código Tributario Boliviano, estable y desarrollan de manera expresa el instituto de la prescripción tributaria; cuando prevé que acciones están sometidas a prescripción, establece el cómputo del término de la prescripción y establecen la causales de interrupción y suspensión de la prescripción, por lo que es una situación que se encuentra expresamente prevista el art. 61 del CTB-2003, y que además ha sido desarrollado en su entendimiento y su aplicación en la jurisprudencia emitida por este Tribunal; por lo cual no era posible la aplicación supletoria del art. 1503-II del CC al caso en concreto.

En ese contexto, es importante resaltar que las medidas coactivas realizadas por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, no constituyen causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción, por cuanto se debe tener presente que la Ley señala de manera clara las causales de interrupción y de suspensión en los art. 61 y 62 de la Ley N° 2492; no estando contempladas como causales las medidas coactivas realizadas por la Administración Tributaria; en atención del principio de seguridad jurídica que en el fondo, es la garantía dada por el Estado al individuo, de modo que ella (su persona), sus bienes y sus derechos no serán violentados arbitrariamente; o que, si esto último llegara a producirse, le serán asegurados por la sociedad, mediante la protección judicial y la reparación de los mismos; pues de lo contrario, el sujeto pasivo no tendría ninguna seguridad jurídica si las medidas coactivas se mantienen en el tiempo de manera indefinida, aspecto que prevé la norma; puesto que, la prescripción opera incluso en Ejecución Tributaria, brindando de esta manera seguridad jurídica en todas las etapas, porque la materialización de la ejecución tributaria no puede estar supeditada al sujeto pasivo, siendo importante más bien destacar que la prescripción en el caso en concreto, debe ser entendida como una sanción, a la ineficacia de la Administración Tributaria, quien luego de iniciar la ejecución tributaria los años 2008 y 2010 hasta el momento de la presentación de la solicitud de prescripción en fecha 7 de octubre de 2015, no logró su fin principal que era recuperar lo adeudado por el contribuyente, demostrando ineficacia en su actuar, y que es contrario al art. 232 de la CPE.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos emitidos por la Administración Tributaria, permite concluir que respecto al cómputo de la prescripción; que si bien, la AGIT equivocó el razonamiento empleado para el inicio del término del instituto jurídico referido; sin embargo, del razonamiento y aplicación correcta de la Ley N° 2492, esta Sala deduce que de igual manera, operó la prescripción en cuanto a la facultad de ejecución de cobro de la Administración Tributaria respecto a las deuda tributaria reclamada, incólume la parte resolutiva de la Resolución impugnada, aunque con otros fundamentos.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439, declara: **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Eduardo Mauricio Garcés Cáceres, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0645/2018 de 26 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Lic. José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIME:
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Lic. Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

José Antonio Ochmacho Borja
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N°.....162.....

Fecha: .....25-09-2020.....

Libro Tomas de Razón Nº.....1.....

Lic. Jhorisa D. Rodríguez T.
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA