



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

H.R. Nº 3023 de 02/06/2015

23305-15R
17:42
232

SALA PLENA

SENTENCIA: 228/2014.
FECHA: Sucre, 15 de septiembre de 2014
EXPEDIENTE N°: 724/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2012 de 3 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 40 a 44, la respuesta de fs. 68 a 70, la réplica de fs. 75 a 76, la duplica de fs. 79 y los antecedentes del proceso.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, legalmente representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, interpone demanda contenciosa administrativa señalando que:

La Gerencia Graco Santa Cruz, mediante Nota CITE: SIN/GGSC/DF/VI/NOT/0131/2011 hizo conocer a la Gerencia Graco La Paz, que en la tramitación de la Orden de Fiscalización N° 00100FE0105 Gestión 2006 al contribuyente Alianza Vida Seguros y Reaseguros S.A. se realizó el control cruzado al contribuyente CEMES, documentación en la cual se identificó errores de registro en los Libros de Ventas DAVINCI de la gestión señalada contra este último, notificándose de esta manera los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N°s 26-0257-2011; N° 26-0256-2011; N° 26-0255-2011; N° 26-0254-2011; N° 26-0253-2011; N° 26-0252-2011, todos de 13 de abril de 2011, por los periodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006, por haber registrado datos erróneos en sus Libros de Ventas IVA, es decir, por el registro incorrecto de la fecha de emisión de las facturas, números de NIT de sus clientes y número de orden, constituyendo esta conducta del contribuyente incumplimiento de deberes formales y sancionándolo con la multa de UFV's 1.500 por cada una, habiéndosele concedido el plazo de veinte días para la presentación de descargos.

Indica que el sujeto pasivo habría presentado sus descargos fuera de tiempo, los cuales no fueron suficientes para desvirtuar el incumplimiento,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

notificándose de esta manera el 28 de diciembre de 2011, con las Resoluciones Sancionatorias N°s 18-0656-2011; 18-0652-2011; 18-0653-2011; 18-0654-2011; 18-0651-2011 y 18-0655-2011, todas del 20 de diciembre de 2011 respectivamente, sancionándolo con la multa de UFV's 1.500 por cada una, emergente de la contravención por Incumplimiento a Deberes Formales de los periodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006.

Con tales antecedentes, expresa que la Resolución impugnada viola los arts. 324 de la Constitución Política del Estado (CPE) y 152 de la Ley N° 2492, puesto que la autoridad demandada indicó en su resolución jerárquica que no corresponde la aplicación del art. 324 señalado, siendo que no se podría interpretar esta norma constitucional sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, aplicando lo previsto en la Ley N° 2492 respecto a la prescripción por ser una norma vigente y, que en aplicación del art. 152 de dicha Ley tributaria, podría abrirse procesos de responsabilidad contra funcionarios públicos responsables de la **inacción de la Administración Tributaria** respecto a la deuda tributaria en el marco de la Ley N° 1178; afirmación que no comparte la entidad demandante, ya que según su criterio el art. 324 de la norma fundamental incluiría como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, porque causan daño económico al Estado al privársele de contar con recursos económicos para que pueda satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, es así que cualquier acción u omisión por parte del sujeto pasivo que ocasione una disminución de los ingresos por incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias, le alcanza esa previsión constitucional en favor del Estado.

Agrega que la intención del legislador al introducir el art. 324 de la CPE en la Cuarta Parte de la Estructura y Organización Económica del Estado, en la Sección I de Política Fiscal, fue para prohibir la prescripción de la deuda tributaria por daño económico causado al Estado, consagrado en la CPE la cual tendría relación con el art. 52 de la Ley N° 2492 el cual establece que los tributos omitidos y sus sanciones constituyen daño económico al Estado, señalando que debería tenerse presente la aplicación del principio de jerarquía normativa.

Finalmente señala que la Resolución cuestionada, al determinar la prescripción argumentando que no existe contraposición entre el art. 3 de la Ley N° 154 y el art. 59 de la Ley N° 2492, viola la normativa aplicable; pues de la interpretación conjunta de los arts. 3 referido, 154 y 152 de la Ley N° 2492, y 324 de la CPE, se concluye que los impuestos, además de ser de cumplimiento obligatorio, son imprescriptibles, criterio que estaría recogido también en la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio.

En mérito a lo expuesto, y al amparo de los arts. 70 de la Ley N° 2341 de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procedimiento Administrativo (LPA), 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC), solicita se declare la Revocatoria total de la Resolución impugnada y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su integridad las Resoluciones Sancionatorias precitadas.

CONSIDERANDO II: Que corrida en traslado la demanda, se apersona Julia Susana Ríos Laguna en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), contestando negativamente a la demanda con los siguientes fundamentos:

Señala que no obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, corresponde referir que con relación al principio de jerarquía normativa, en ningún momento se la desconoció al aplicar al caso el art. 59 de la Ley N° 2492 como norma específica, debiendo entenderse que estaría supeditado al art. 324 de la CPE; asimismo, con relación a que la Sentencia N° 211/2011 ya no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas con el Estado, dicha Sentencia se basa en la aplicación de la Ley N° 1340 en atención al fallo constitucional SC 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310, respecto a hechos generadores acaecidos en la vigencia de la Ley N° 1340, sin que el fallo se hubiere pronunciado expresamente sobre la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

Por otra parte, en materia tributaria, la obligación no prescribe de oficio, permitiendo legalmente a la Administración Tributaria recibir pagos por tributos en los cuales las acciones para su determinación o ejecución hubiere prescrito, por lo que debe entenderse que opera la prescripción, sobre las acciones o facultades de la Administración Tributaria para establecer la deuda tributaria, sancionar o ejercer su facultad de ejecución tributaria, conforme señala el art. 59 de la Ley N° 2492. En cuanto a lo previsto por el art. 324 de la CPE sobre la imprescriptibilidad de deudas por daños económicos al estado, necesariamente requiere de una ley que establezca su alcance en materia tributaria, no pudiendo otorgarse al presente a dicha disposición, el sentido que señala la Administración Tributaria.

Aclara que, si bien la Ley N° 154 en su art. 3 refiere que los impuestos son obligatorios e imprescriptibles; empero, el art. 59 de la Ley N° 2492 refiere que la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones, prescriben a los cuatro años, en consecuencia, las normas citadas describen conceptos diferentes, impuestos por una parte y facultades de la Administración Tributaria por otra. Asimismo señala, la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 modificó los arts. 59, 60, 154 y 70 núm. 8 de la Ley N° 2492, ratificando el criterio de que debe seguir aplicándose el instituto de la prescripción a las deudas en materia tributaria.

[Handwritten signature]



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Concluye señalando que las resoluciones sancionatorias por contravención relacionada con el error en el registro de los NIT de clientes y las fechas de las facturas en los Libros de Ventas, correspondientes a los periodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006 (del CEMES), fueron impuestas cuando las facultades de la Administración Tributaria para determinarlas ya habían prescrito, por lo que solicita se declare improbadada la demanda.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica, con los mismos argumentos que la demanda y consiguiente dúplica, disponiéndose "Autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:

III.1. La Administración Tributaria notificó el 12 de mayo de 2011 al representante legal del Centro Médico Especializado SRL (CEMES) con seis Autos Iniciales de Sumario Contravencional N°s 26-0257-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/039/2011); 26-0256-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/040/211); 26-0255-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/041/2011); 26-0254-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/042/2011), 26-0253-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/043/2011)

Y 26-0252-2011 (SIN/GGLP/DF/AISC/044/2011), por no registrar correctamente los NIT de sus clientes y las fechas de las facturas en sus Libros de Ventas correspondientes a los periodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006 respectivamente, lo cual constituiría Incumplimiento de Deberes Formales, sancionando con la multa de UFV's 1.500 por cada Acta; asimismo, dichos actos concedieron el plazo de veinte días para la cancelación de la multa o la presentación de descargos (fs. 65 a 66, 15 a 16, 13 a 14, 14 a 15, 17 a 18 y 13 a 14 de los anexos de antecedentes administrativos).

III.2. Es así que CEMES SRL, mediante nota de 17 de junio de 2011, señaló que según el art. 59 de la Ley N° 2492 las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones y ejercer la facultad de ejecución tributaria, prescribieron a los cuatro años, por lo que considerando la fecha de notificación de los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, el 12 de mayo de 2011, este plazo se habría cumplido, solicitando la emisión de los Autos de Conclusión de estas sanciones por prescripción (fs. 68 a 69, 17 a 18, 15 a 16, 16 a 17, 19 a 20 y 15 a 16 de los anexos de antecedentes administrativos).

Conforme a procedimiento, la Administración Tributaria emitió los Informes
CITE: SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3425/2011; CITE:
SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3427/2011, CITE:
SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3514/2011, CITE:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3515/2011,
SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3522/2011

y

CITE:

CITE:

SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3523/2011, todos del 28 de noviembre de 2011, en los que como resultado de la evaluación de descargos presentado fuera del plazo por el sujeto pasivo, se recomendó la prosecución de trámites con la emisión de las Resoluciones Sancionatorias correspondientes (fs. 71 a 73, 20 a 22, 18 a 20, 19 a 21, 22 a 24 y 18 a 20 de los anexos de antecedentes administrativos) N°s 18-0656-2011, 18-0652-2011, 18-0653-2011, 18-0654-2011, 18-0651-2011 y 18-0655-2011 todas de 20 de diciembre de 2011, en las que se resolvió sancionar al contribuyente con la multa de 1.500 UFV por cada sumario contravencional, correspondientes a los períodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006, siendo notificado a CEMES SRL el 28 de diciembre de 2011 (fs. 75 a 81, 23 a 29, 21 a 27, 22 a 28, 28 a 34 y 21 a 27 de los anexos de antecedentes administrativos).

III.3 Dichos actos administrativos fueron objeto de recurso de alzada, en cuya emergencia se emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0365/2012 de 4 de mayo, resolviéndose revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias y dejar sin efecto la sanción impuesta por Incumplimiento de Deberes Formales por cada periodo, con el argumento de que la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones había prescrito; para finalmente, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2012 de 3 de agosto, confirmarse la Resolución de Alzada, con el fundamento de que las sanciones impuestas en las Resoluciones Sancionatorias, fueron establecidas cuando las facultades de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas respecto a las contravenciones, ya se encontraban prescritas (fs. 81 a 88 y 139 a 143 del anexo de recurso jerárquico de antecedentes administrativos).

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente la normativa legal respecto a la prescriptibilidad de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, por multa emergente de sanciones ante el incumplimiento de deberes formales del contribuyente CEMES S.R.L.

Antes de ingresar al análisis del caso, es preciso señalar que de antecedentes administrativos, se tiene que la Autoridad Tributaria el 12 de mayo de 2011, notificó a CEMES S.R.L. con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0257-2011; 26-0256-2011; 26-0255-2011; 26-0254-2011; 26-0253-2011 y 26-0252-2011, todos del 13 de abril de 2011 por no haber registrado correctamente los NIT de sus clientes y las fechas de las facturas en sus Libros de Ventas, de los períodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006, configurando esta conducta del contribuyente como Incumplimiento de Deberes Formales; es así que el sujeto pasivo, CEMES S.R.L., mediante nota de 17 de junio de 2011, solicitó la prescripción de las

3



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

acciones de la Administración Tributaria, pedido que fue rechazado debido a la presentación extemporánea de los descargos; posteriormente, el 28 de diciembre de 2011 se notificó al contribuyente con las Resoluciones Sancionatorias N°s 18-0656-2011; 18-0652-2011; 18-0653-2011; 18-0654-2011; 18-0651-2011 y 18-0655-2011 todas de 20 de diciembre de 2011, sancionando a CEMES S.R.L. con multa de UFV's 1.500 por cada una, correspondiente a los períodos fiscales febrero, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006, circunstancias que derivó en la interposición del recurso de Alzada y Jerárquico, para finalmente plantear la presente demanda contenciosa administrativa.

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

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 cuanto a la noción de tributos y deberes formales, el art. 9 de la Ley N° 2492 (Código Tributario) explica que los primeros son obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; y en cuanto a los segundos, el art. 162 de la misma norma señala: *"El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda"* (Lo resaltado nos corresponde).

3



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Ahora bien, entendido como está la naturaleza del instituto de la prescripción, así como de los tributos y deberes formales, seguidamente haremos referencia a la normativa que regula la prescripción de cada una de ellas; en ese sentido, la **Ley N° 154** de 14 de julio de 2011 (de clasificación y definición de impuestos) en su **art. 3**, en materia de tributos refiere en su párrafo segundo: **"Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles."** (Las negrillas son nuestras); y en relación de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, el **art. 59** de la **Ley N° 2492**, determina que **las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, prescriben a los cuatro años**; asimismo, el **art. 60** de dicha Ley, norma el inicio del cómputo de dicha prescripción, al establecer que **el plazo para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, se computan desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.**

Hechas las anteriores precisiones, y analizados los antecedentes del caso concreto y la normativa vigente glosada, debemos señalar sin lugar a dudas, que la problemática que nos ocupa emerge de la verificación realizada por la Administración Tributaria sobre el Incumplimiento de Deberes Formales por parte de CEMES SRL, en el marco del **art. 162** de la **Ley N° 2492**, de cuya verificación sobrevino la sanción administrativa correspondiente. Esta acción, de naturaleza administrativa y enmarcada dentro del derecho administrativo sancionador, se diferencia claramente de las obligaciones tributarias o deudas con el Estado que alega el demandante, no pudiéndose asimilar o confundir una obligación de dar (pagar tributos o deudas), con una atribución disciplinaria (imponer una sanción ante una infracción administrativa), sea cual fuere la naturaleza de la sanción impuesta, entre ellas la pecuniaria; por lo que, en la problemática en cuestión, resultan inaplicables las previsiones de los **arts. 324** de la CPE y **3** de la **Ley N° 154**, pues estas normas no prevén la imprescriptibilidad de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.

Dicho lo anterior, en cuanto a la sanción impuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales Regional La Paz, su facultad sancionatoria, de acuerdo a lo establecido por los **arts. 59** y **60** de la **Ley N° 2492**, prescribía a los cuatro años de haberse producido la infracción administrativa (registro erróneo de datos en los libros de los periodos fiscales de febrero y junio a octubre de 2006), esto es, el 31 de diciembre de 2010, en consecuencia, a la fecha de notificación con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, 12 de mayo de 2011, su atribución punitiva ante el incumplimiento de deberes formales en la gestión 2006 por el CEMES,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 724/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

evidentemente ya había prescrito.

Respecto a la vulneración del art. 152 de la Ley N° 2492 que refiere la entidad demandante, este precepto no tiene ninguna relación al caso concreto, ya que regula la responsabilidad solidaria por daño económico al Estado derivado de la comisión de delitos tributarios, y si bien tiene relación con el art. 324 de la CPE, por cuanto hace referencia al resarcimiento de un daño económico (obligación de dar); empero, como se precisó precedentemente, la naturaleza de la acción desplegada por la Administración Tributaria en este caso, es distinta, pues se trata de una facultad administrativa punitiva por incumplimiento de deberes formales, prevista por el inc. 3) del art. 59 de la Ley N° 2492); y no de la determinación de una deuda tributaria o su ejecución, a los que aluden los num. 2) y 4) de dicho precepto, respectivamente.

Por todo lo anterior, se evidencia que los arts. 324 de la CPE, 3 de la Ley N° 154, 59 y 60 de la Ley N° 2492, fueron correctamente interpretados y aplicados por la AGIT, respecto a la prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, no siendo aplicable al caso concreto los alcances del art. 152 del Código Tributario; consiguientemente, este Tribunal concluye que la autoridad demandada no incurrió en conculcación de normas legal alguna, efectuando una correcta fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde declarar improbada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley del Órgano Judicial y de conformidad a los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2012 de 3 de agosto.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE