Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

5-10-16
18:02

SENTENCIA: 257/2016.
FECHA: Sucre, 14 de junio de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 311/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Beni del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: **Norka Natalia Mercado Guzmán.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 24 a 28, en la que la Gerencia Distrital del Beni del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0203/2011 emitida el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fojas 35 a 37, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Indicó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) notificó a esa Gerencia Distrital, con la resolución jerárquica que confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0163/2010 de 6 de diciembre, que declaró prescrita la acción para la ejecución de la sanción de omisión de pago, por lo que plantea la presente demanda.

Señaló que la Administración Tributaria, cumpliendo la Orden de Verificación 00062202637, comprobó las obligaciones impositivas de la contribuyente Margarita del Carmen Fernández Claure en relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos fiscales enero a abril y junio a noviembre de la gestión 2004, detectando que la contribuyente no declaró el total de su ventas e ingresos, motivo por el cual, se giró la Vista de Cargo 80/VI-00062202637-220-046/2007 de 8 de mayo y posteriormente, la Resolución Determinativa (RD) 078/80/VI-00062202637-220-047/2007, estableciendo una deuda tributaria de Bs. 84.858, que comprende tributo omitido, accesorios de ley y sanción por omisión de pago, acto administrativo tributario que fue notificado el 26 de julio de 2007.

Añadió que el 20 de agosto de 2007, se emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria GDB/DTJCC/CC/RD/A42/2007, para la cobranza coactiva del adeudo, procedimiento dentro del que se solicitó información a diferentes instituciones y medidas coactivas que detalló minuciosamente. El 11 de mayo de 2010, la contribuyente realizó un pago parcial de Bs. 30.000 y posteriormente, el 13 de mayo de 2010, planteó un incidente de prescripción de sanción por omisión de pago, que fue rechazado por la Administración Tributaria con Resolución Administrativa 23-0094-10 de 2 de junio de 2010.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Citando la normativa que consideró aplicable al caso, señaló que la fundamentación de la autoridad demandada, no consideró que la prescripción opera siempre y cuando la Administración Tributaria no practique o ejecute su derecho y que en el presente caso, se han dispuesto una serie de medidas precautorias con el objetivo de hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, demostrando que no existió inactividad y que se ejerció el derecho al cobro del monto total adeudado.

Añadió que ciertas actuaciones del sujeto pasivo, como el pago a cuenta del tributo omitido es también una causal que interrumpe el curso normal de la prescripción y en ese sentido, es una ruptura o detención del curso seguido y un impedimento de carácter definitivo para continuar computando un plazo legal, generando que desaparezca lo ya computado y originando un plazo nuevo como bien señala el art. 61 del CTB, al establecer que la interrupción se produce por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y por el reconocimiento tácito o expreso de la obligación por el sujeto pasivo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución impugnada.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 19 de diciembre de 2011, que cursa de fs. 35 a 37, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Para el cálculo de la prescripción de la sanción por omisión de pago, de conformidad con los arts. 59.III y 154.IV de la Ley 2492, el término se computa desde el momento que adquiere la calidad de ejecución tributaria, siendo el término a ser calculado por dos (2) años, es así que el 9 de mayo de 2007, la Administración Tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, quien dentro de los veinte días corridos, no activó recurso alguno para impugnarla de conformidad con el art. 143 último párrafo del CTB, por lo que la referida resolución adquirió la calidad de ejecución tributaria desde el 30 de mayo de 2007, y el cómputo de los dos años para ejecutar sanciones por parte de la Administración Tributaria concluyó el 30 de mayo de 2009; sin que se evidencien causales de interrupción determinadas en el art. 61 del CTB, por lo que la sanción por omisión de pago de la deuda tributaria por Bs38.531, establecida en la referida Resolución Determinativa se encuentra prescrita.

Asimismo, se tiene que la Administración Tributaria, el 24 septiembre de 2007 notificó el Proveído de Ejecución Tributaria; el 12 de diciembre de 2007 la Sub Registradora de Derechos Reales del Distrito Judicial Beni certificó que la recurrente no tiene ningún inmueble a su nombre; el 25 de

marzo de 2010, el Banco Mercantil Santa Cruz informó la retención de fondos de Bs. 4,22 de la cuenta perteneciente a la contribuyente; sin embargo esas y otras actuaciones no se encuentran reconocidas como causales de interrupción previstas en el art. 61 del CTB. Ahora bien, el reconocimiento tácito de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo, corresponde mencionar que el 13 de mayo de 2010, mediante memorial, planteó incidente de prescripción de la sanción por omisión de pago y a la vez efectúo el pago a cuenta de Bs. 30.000 por concepto de los tributos omitidos, con la aclaración respectiva de que el pago de los tributos omitidos no pretende interrumpir el plazo de prescripción de la sanción, que no constituye parte de la deuda tributaria principal; sin embargo, este hecho se produjo después de que la acción para ejecutar la sanción por la contravención tributaria ya se encontraba prescrita.

Además, la Ley 2492 (CTB), regula de manera separada a los ilícitos tributarios y establece un tratamiento diferente para la prescripción de las sanciones, en sus arts. 59.III y 154.IV, cuyo término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años, aspecto legal que no está ligado a la prescripción de la obligación tributaria, que prescribe a los cuatro (4) años de conformidad con el art. 59.I, nums. 1), 4) del CTB por lo que debe considerarse que si bien la sanción forma parte de la deuda tributaria, la indicada norma, regula de manera especial a los ilícitos tributarios, disponiendo en el art. 154, las condiciones sobre la prescripción, interrupción y suspensión, evidenciándose que el propio Código Tributario, considera tratamientos diferentes para la sanción y la obligación tributaria.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

a) Los antecedentes cumplidos en sede administrativa evidencian que la Administración Tributaria, ejecutó la Orden de Verificación N° 0006 220 2637, Operativo N° 220, de 3 de abril de 2007, cuyo alcance comprendió la verificación del débito fiscal IVA e IT de los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2004 y que producto de la misma, se emitió la RD 078/80/VI-00062202637-220-046/2007, que estableció una deuda tributaria de Bs. 46.326 que incluye tributo omitido y accesorios de Ley. Dicha resolución sancionó la conducta tributaria calificada como omisión de pago de acuerdo a la previsión del art. 165 del CTB con una multa de Bs. 38.531 (fs. 68 a71 del Anexo 1 de antecedentes administrativos).

b) El 24 septiembre de 2007, la Gerencia Distrital del Beni del SIN notificó personalmente a Margarita del Carmen Fernández Claure con el Proveído de Ejecución Tributaria GDB/DTJCC/CC/RD/142/2007 emitido el 20 de agosto de 2007, para el cobro de la suma de Bs. 84.858 (fs. 73 y 78 de la misma carpeta).

c) En la misma carpeta 1 de antecedentes administrativos, cursa a fs. 74, el requerimiento de información de la Administración Tributaria a la Cooperativa de Teléfonos Trinidad Ltda. (COTREAUTRI) y a fs. 75, la respuesta que indica que Margarita del Carmen Fernández Claure no tiene registro en la empresa.

d) Posteriormente, el 5 de octubre de 2007, la Administración Tributaria, mediante cartas GDB/DTJCC/545/2007 y 546/2007, dirigidas al Registrador de Derechos Reales y a la Superintendencia de Pensiones, pide se le extienda una certificación sobre la propiedad de Bienes inmuebles de Margarita del Carmen Fernández Claure, así como requerimiento de información (fs. 79 a 80).

e) El 19 de octubre de 2007, la Administración Tributaria, mediante carta GDB/DTJCC/576/2007, dirigida a la Superintendencia de Bancos, solicita la retención de fondos a nivel nacional de Margarita del Carmen Fernández Claure (fs. 84).

f) De fs. 85 a 93, cursan las respuestas del Jefe de Vehículos del RUA del Gobierno Municipal de Trinidad, de la AFP Futuro de Bolivia, de la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo Guapay y del Sub Registrador de Derechos Reales del Beni.

g) El 4 de diciembre de 2007, Margarita del Carmen Fernández Claure, mediante nota solicita fotocopias simples de las actuaciones del proceso administrativo seguido en su contra (fs. 95 a 96).

h) De fs. 97 a 119, cursan solicitudes de la Administración Tributaria y las respuestas de varias entidades públicas y privadas respecto a la inexistencia de bienes muebles, inmuebles y cuentas bancarias de la contribuyente y de su esposo.

i) A fs. 120, corre el memorial presentado por Margarita del Carmen Fernández Claure, presentado el 4 de diciembre de 2009 solicitando fotocopias simples, petición que fue atendida por la Administración Tributaria mediante Proveído 24-00294-09, notificado en Secretaría el 23 de diciembre de 2009, habiéndose entregado la documentación el 13 de enero de 2010, conforme consta en el Acta de Entrega de Documentación (fs. 120; 122-123 y 124 de la citada Carpeta I).

j) El 25 de marzo de 2010, el Banco Mercantil Santa Cruz mediante nota BMSC/GAL/RJ/767/2010, informa la retención de fondos en la suma de Bs. 4,22 de la cuenta perteneciente a Margarita del Carmen Fernández Claure (fs. 131).

k) El 11 de mayo de 2010, Margarita del Carmen Fernández Claure mediante Boleta de Pago, Formulario 1000, con número de orden 2266937 canceló la suma de Bs. 30.000 (fs. 130) y con memorial presentado el 13 de mayo de 2010, planteó incidente de prescripción de la sanción por omisión de pago al amparo de los arts. 59.I, num. 3 y .III; 159, inc. c) del CTB (fs. 134)

l) La Administración Tributaria con Resolución Administrativa 23-0094-10 de 2 de junio de 2010, declaró no haber lugar a la solicitud de prescripción formulada y consiguientemente declaró firme y subsistente la Resolución Determinativa (fs. 146-149)

m) Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0163/2010 de 6 de diciembre, revocó totalmente la resolución de la Administración Tributaria por haberse operado la prescripción de la sanción, acto administrativo tributario confirmado por la autoridad demandada con la resolución jerárquica que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

n) En el curso del trámite ante este Tribunal Supremo, se dio cumplimiento al procedimiento ordinario de puro derecho y habiéndose tenido como no presentada la réplica por su presentación extemporánea, se dictó el decreto de autos para sentencia. Sorteada la causa, con Auto Supremo de 3 de diciembre de 2015, se suspendió el plazo para dictar sentencia y se ordenó la notificación de Margarita del Carmen Fernández Claure, diligencia cumplida el 13 de mayo de 2015, sin que esta se apersonara ante este Tribunal en el mismo plazo para contestar la demanda.

o) Cumplido lo anterior, se reanudó el plazo para dictar sentencia el 6 de junio de 2016.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria de declarar prescrita la acción para el cobro de la multa por omisión de pago, y al efecto señala que no existió inactividad de su parte, pues realizó acciones coactivas en la etapa de cobro coactivo y además, la contribuyente, reconoció tácitamente la obligación al pagar parte de la deuda tributaria.

Por su parte, la autoridad demandada aduce que la Resolución Determinativa, adquirió firmeza el 30 de mayo de 2007, y el cómputo de los dos años para ejecutar sanciones por parte de la Administración Tributaria concluyó el 30 de mayo de 2009, sin que se evidencien las causales de interrupción señaladas en el art. 61 de la misma disposición legal, operándose la prescripción de la sanción. Añadió que las actuaciones de la Administración Tributaria no se encuentran incluidas entre las causales señaladas en el citado art. 61 del CTB, tampoco el reconocimiento tácito de la obligación y finalmente, que la Ley 2492, regula de manera separada a los ilícitos tributarios y establece un tratamiento diferente para la prescripción de las sanciones, en sus arts. 59-III y 154-IV que no está ligado a la prescripción de la obligación tributaria.

Establecido el objeto de la controversia, y considerando que la omisión de pago es una contravención tributaria, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

IV.1. Sobre la prescripción y su fundamento.

De modo general, la prescripción extintiva es modo de extinguir los derechos y las acciones "por el mero hecho de no dar ellos adecuadas señales de vida durante el plazo fijado por la ley (DE CASTRO). Así se pone de relieve cómo junto con el transcurso del tiempo lo característico de la prescripción extintiva es la inacción del titular del derecho durante toda la extensión de aquél; es lo que se ha denominado con acierto como «el silencio de la relación jurídica» (ALAS, DE BUEN Y RAMOS)".

La Enciplopedia Jurídica consultada, continúa señalando "... Cuestión tradicionalmente problemática al estudiar la prescripción ha sido la de determinar cuál sea su fundamento; pues en principio parece extraño que simplemente por el no uso pueda verse alguien privado de su derecho. Las justificaciones de la doctrina han sido muy diversas: se ha basado en la renuncia tácita del titular del derecho, en el mantenimiento del buen orden social, en el intento de evitar las dificultades en la prueba de las relaciones jurídicas que se prolongan indefinidamente en el tiempo (*probatio diabolica*), en la idea de sanción contra el propietario que actúa negligentemente con sus bienes, en la seguridad jurídica que no puede lograrse si las situaciones inciertas se mantienen prolongadamente, siendo necesario que el derecho objetivo ponga fin a las mismas. Todas ellas son válidas, si bien sólo contemplan aspectos parciales de la institución. Pero, en definitiva, lo cierto es que la prescripción, aunque puede dar lugar en ocasiones a situaciones injustas, constituye una necesidad de orden social, pues sin ella se primaría la negligencia en el ejercicio de los derechos. Gracias a la prescripción se logra una purificación en el tráfico jurídico que impide las reclamaciones desleales por parte de quienes no se consideran merecedores de la protección del ordenamiento, dada la pasividad con que se comportan sobre sus derechos...".

En cuanto a la prescripción tributaria; es decir, la aplicación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción extintiva, César García Novoa en su participación en las Terceras Jornadas Tributarias, afirmó: "...aunque es difícil sintetizar la esencia del Derecho Tributario, podemos decir que el fundamento de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza "de los particulares hacia el Estado". Ello les imprime una estructura peculiar, en la medida en que impone que las normas tributarias que disciplinen esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de "imposición de conductas", disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares... Los efectos de la prescripción no afectarán de modo mediato, a través de la pérdida de los instrumentos procesales, a la existencia material de los derechos y demás situaciones prescritas sino que incidirán de modo directo en dicha existencia. En suma, la existencia de un componente de interés público, objetiviza la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de una obligación de Derecho Público como la obligación tributaria..."

Se concluye entonces, que 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 como para imponer sanciones administrativas y tiene como efecto extinguir la obligación tributaria, conforme ha sido regulado por los arts. 59 a 62 y 159 a 154 del CTB. Nótese que no existe regulación expresa respecto a la posibilidad de que sea declarada de oficio.

IV.2. Sobre el término de la prescripción para ejecutar sanciones y su cómputo.

El art. 154-IV del CTB, prevé también, que la acción administrativa para ejecutar sanciones se extingue por prescripción que opera a los dos años, término que difiere de la acción de la administración para ejercer la facultad de ejecución tributaria que es de cuatro años de acuerdo a lo previsto por el art. 59 núm.4) CTB, aunque ambas sean determinadas en unificación de procedimiento.

El cómputo se inicia, conforme a la previsión del art. 60-III del CTB, a partir del momento en que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

En el caso de autos, la RD 078/80/VI-00062202637-220-046/2007 de 3 de julio, fue notificada a la contribuyente el 26 de julio de 2007, quien no activó ningún recurso de impugnación, motivo por el cual, transcurrido el plazo de veinte días corridos señalados por la parte in fine del art. 143 del CTB adquirió firmeza, **iniciándose el cómputo del término de dos años para la ejecución de la sanción a partir del 16 de agosto de 2007**.

IV.3. Sobre las causas que interrumpen el cómputo del término de la prescripción en materia de sanciones:

Tomando en cuenta que la deuda tributaria y la sanción por omisión de pago declaradas en la RD 078/80/VI-00062202637-220-046/2007 de 3 de julio de 2007, a raíz de la emisión del Proveído de Ejecución Tributaria GDB/DTJCC/CC/RD/142/2007 emitido el 20 de agosto de 2007, se encontraban en fase de ejecución tributaria, y que el término de la prescripción es de dos años, resulta necesario considerar que por determinación del art. 154-I del CTB, las causales de suspensión e interrupción de la prescripción son las señaladas en los arts. 61 y 62 de la misma norma legal.

Respecto a la interrupción, el citado art. 61 del CTB, prevé que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, únicos supuestos señalados por la ley.

En el marco anterior, se considera entonces que las medidas precautorias ejecutadas por la Administración Tributaria, detalladas en los puntos 4, 5, 6, y 8 del acápite anterior, no pueden ser consideradas como suspensivas del término de la prescripción ello en razón a que las causas de interrupción son reguladas taxativamente por la ley porque son medidas

que afectan negativamente a la seguridad jurídica y por ello su aplicación es tasada y su interpretación debe ser estricta, motivo por el cual, no resulta admisible el argumento de la entidad demandante.

En relación al invocado reconocimiento de la obligación tributaria por parte de la contribuyente expresada con el pago parcial cumplido el 11 de mayo de 2010, corresponde precisar que fue anterior al planteamiento de la prescripción invocada con memorial presentado el 13 de mayo del mismo año, y por ende, fue interrumpido por dicho acto voluntario que produjo el reinicio del cómputo de la prescripción en los términos señalados por la parte in fine del art. 61 del CTB; por consiguiente, la determinación de la AGIT, fue errónea. En este punto corresponde aclarar que no existe previsión legal que señale que la prescripción pueda ser declarada de oficio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, nula la Resolución de Recurso Jerárquico 0203/2011 emitida el 31 de marzo de 2011 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así como la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0163/2010 de 6 de diciembre y en su mérito firme y subsistente la Resolución Determinativa 078/80/VI-00062202637-220-046/2007 de 3 de julio.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 257 FECHA 14 de junio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme
VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA