19-09-13
hr. 17:48

Exp. Nº 373/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SALA PLENA

SENTENCIA:	281/2013.
EXP. Nº:	373/2012.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
FECHA:	Sucre, uno de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 10 a 12, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0215/2012 de 13 de abril de 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la respuesta de fs. 40 a 42; memoriales de réplica de fs. 46 a 48 y dúplica de fs. 51; los antecedentes procesales y:

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por la Lic. Jacqueline Bernarda Rojas Zeballos, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, interpone demanda contencioso administrativa, expresando en síntesis lo siguiente:

En fecha 9 de marzo de 2009 la Administración Tributaria (AT) notificó al sujeto pasivo "Andino Internacional Ltda.", con el Auto inicial de Sumario Contravencional Nº 034/2009 de 3 de marzo de 2009, por haber evidenciado que el contribuyente presentó libro diario y comprobantes de egreso sin la habilitación respectiva ante Notario de Fe Pública, correspondiente a los periodos fiscales de diciembre 2005, enero y febrero de 2006, otorgando el plazo de 20 días para que presente descargos, sin embargo el sujeto pasivo no presentó prueba que desvirtúe el cargo y tampoco canceló el importe de la sanción; como consecuencia de ello en fecha 10 de junio de 2011 se emitió la Resolución Sancionatoria Nº 0636/2011, sancionando al contribuyente con multa de 1.500 UFV por presentar libro diario y comprobantes de egreso sin habilitación legal, incumpliendo el deber formal de "habilitación de otros libros de contabilidad (mayores, diarios, kardex, auxiliar, etc.)" de acuerdo a la norma específica.

Como fundamento de derecho señala que no se operó la prescripción en el presente caso, que tanto la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz como la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no interpretaron de manera correcta la normativa tributaria, porque notificado el contribuyente el 21 de noviembre de 2007 para que presente toda su documentación no lo hizo lo que motivó emitir el auto inicial del Sumario Contravencional Nº 034/2009, porque de acuerdo a la normativa tributaria, la AT tiene el plazo de 4 años para imponer sanciones administrativas según el art. 59 inc. 3) de la Ley Nº 2492, en ese sentido el plazo empezaría a correr el 1 de enero de 2008 y recién prescribiría el 31 de diciembre de 2011, pero se observa que con el Auto Inicial Sumario Contravencional Nº 034/2009 fue notificado antes que se opere la prescripción, además con la Resolución Sancionatoria Nº 0636 de 10 de junio de 2011, fue notificada por cédula el 29 de septiembre de 2011; reitera que el incumplimiento al deber formal, se dio el momento en que la AT solicitó la documentación al contribuyente el año 2007.

Que el art. 324 de la nueva Constitución Política del Estado, señala que los adeudos con el Estado no prescriben, y al no pagar el contribuyente la multa generada por su propia negligencia genera un daño económico al Estado, porque el cobro de dicha multa es parte de la Política Fiscal del Estado.

En base a estos argumentos de hecho y derecho, en apoyo de los arts. 131 y 147 del Cód. Trib., art. 70 de la Ley Nº 2341 de Procedimiento Administrativo y arts. 778 y sgtes. del Cód. Pdto. Civil, solicita que en sentencia se declare probada la demanda, en consecuencia revocar la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0215/2012 de 13 de abril de 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 0636/2011 de 10 de junio de 2011, en todos sus aspectos técnicos y jurídicos.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 14, se corrió traslado y citado la autoridad demandada, se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en tiempo hábil por memorial de fs. 40 a 42, respondiendo la demanda en base a los siguientes fundamentos:

La contravención sancionada por la Administración Tributaria (AT) fue por presentar el libro diario y comprobantes de egreso, sin la habilitación legal por Notario de Fe Pública, correspondiente a los periodos fiscales de diciembre de 2005, enero y febrero de 2006, que aplicando el término de prescripción de cuatro (4) años previsto en el art. 59 de la Ley 2492, el cómputo en virtud del art. 60-I de la citada Ley, se inició el 1 de enero de 2007 concluyendo el 31 de diciembre de 2010, es decir que las acciones de la administración tributaria para imponer sanciones administrativas sucedidas en el período diciembre 2005, enero y febrero 2006, prescribieron el 31 de diciembre de 2010, además señala que el proceso sancionador iniciado mediante Auto Inicial de sumario contravencional de 3 de marzo de 2009, concluyó con la Resolución Sancionatoria emitida el 10 de junio y notificada el 29 de septiembre de 2011, cuando ya se había operado la prescripción, que no existe evidencia de ninguna causal de interrupción de la prescripción.

Sobre el art. 324 de la CPE que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, considera que la interpretación constitucional sobre este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, toda vez que al ser expuesto como un agravio que ocasiona perjuicio a la administración tributaria, no se puede interpretar esta normativa constitucional sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir definida por Ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional.

En base a estos argumentos impetra que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0215/2012 de 13 de abril de 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributara.

Aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 43, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354.II del Cód. Pdto. Civil, se corrió traslado a las partes, la entidad demandante presentó su réplica que cursa de fs. 46 a 48, mientras que la entidad demandada en su dúplica de fs. 51 reiteró los fundamentos de su defensa; finalmente, por proveído de fs. 53 se decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que en virtud a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley Nº 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia a lo previsto en los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado- conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

1).- En principio, revisando todo lo obrado y los anexos adjuntados al proceso, se colige que la controversia según la demanda, radica en el perjuicio que causó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0215/2012 al confirmar la resolución del recurso de alzada planteado por Hans Kaczmarczyk Langer; al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es o no evidente, finalmente establecer si existió o no infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados por la resolución jerárquica.

En la especie, la demanda se refiere a dos hechos concretos: **1)** que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, interpretaron de manera incorrecta la normativa tributaria, ya que de conformidad a lo previsto por el art. 59 inc. 3) de la Ley 2492, el plazo de la prescripción empezó a correr al año siguiente en que se notificó al contribuyente con la solicitud de presentar documentación, es decir a partir del 01 de enero de 2008 y que prescribiría recién el 31 de diciembre de 2011, por lo que la notificación con el Auto de Inicial Sumario Contravencional No. 0034/2009 y la Resolución Sancionatoria No. 0636/2011

de 10 de Junio de 2011 fueron realizados antes que se opere la prescripción; **2)** que no se aplicó el art. 324 de la CPE que previene la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado y el contribuyente al no pagar la multa generada por su propia negligencia, estaría generando daño económico al Estado.

En consecuencia corresponde ingresar al análisis de estos puntos a efecto de dar respuesta a los reclamos planteados y así verificar si tiene o no sustento legal la demanda.

2).- En cuanto al reclamo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz del SIN y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no hicieron la interpretación correcta respecto al cómputo de la prescripción, corresponde precisar las siguientes consideraciones:

2.1.- La palabra "prescripción" en Derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida de los mismos. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor.

Desde la antigüedad, en Derecho se consideró necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse la acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular efectivo del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, puede estar expedita por tiempo indefinido.

En el ámbito tributario, 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 aún cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

2.2.- Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59.I de la Ley 2492 (Cód. Trib.), al establecer: *Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3.* ***Imponer sanciones administrativas****. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.*

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica, es así que nuestro Código Tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de Ley (art. 6 de la Ley 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma: *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 1 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.*

2.3.- En el caso de autos, la problemática suscitada refiere a la discrepancia en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción, ya que la entidad demandante (Gerencia Distrital La Paz del SIN) refiere que la prescripción se computaría desde la notificación al contribuyente con la orden de presentar documentación (21 de noviembre de 2007), en cambio la entidad demandada refiere que el cómputo debe iniciarse desde el incumplimiento de deberes formales, que data de la gestión diciembre 2005, enero y febrero 2006.

Al respecto, recurriendo a la doctrina tributaria sobre el caso, el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, en su Libro "Derecho Fiscal" (1983), pp. 154-155, señala: "*Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y, tratándose de sanciones, a partir de la*

fecha en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no se contaría con el tiempo transcurrido, en tanto la autoridad no tuviere conocimiento de la realización de los hechos o violaciones a la ley, ni tendría los medios para llegar al conocimiento de la realización de dichos hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica."

El Código Tributario vigente (Ley 2492), adopta la segunda postura expuesta, en el art. 60, al prevenir que el plazo 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"*, **es decir que la prescripción se computariza desde el 1 de enero del año siguiente en que se produjo el vencimiento de la infracción tributaría, es decir toma como eje central la fecha de la infracción.** Conclusión esta que es ratificada por la Jurisprudencia Constitucional a través de las SSCC 280/2001-R, 979/2002-R, 1427/2003-R, 0386/2004-R, 1055/2006-R y 0636/2011-R -entre otras- que han establecido: *"la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti, salvo claro está, en los casos de la Ley más benigna…"*. De lo expresado, se extrae que en materia de ilícitos tributarios es aplicable el aforismo "*tempus comici delicti*", por el cual la norma aplicable a la tipificación de la conducta, la antijuricidad, la culpabilidad y la sanción, se rigen por la norma vigente al momento de realizada la acción u omisión ilícita, y la ley procesal aplicable es la vigente al momento de la realización del acto procesal.

3).- De obrados se evidencia que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, en fecha 21 de noviembre de 2007 notificó mediante cédula al representante legal de la empresa "Andino Internacional Ltda.", posteriormente con el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 0034/2009 por el incumplimiento al deber formal de "habilitación de otros libros contables (mayores, diarios, kardex, auxiliar, etc.) de acuerdo a lo establecido en norma específica" por los periodos diciembre 2005, enero y febrero de 2006, estableciendo preliminarmente una sanción de 1.500.- UFV conforme a la R.N.D. Nº 10-0021-04 Anexo A, núm. 3.3, concediendo el plazo de veinte (20) días para la cancelación de la multa o la presentación de descargos, conminatoria que al no ser cumplida por el sujeto pasivo se emitió la Resolución Sancionatoria Nº 0636/2011 de 10 de junio de 2011 (fs. 10 a 12 del anexo 1), sancionando al contribuyente con multa de 1.500 UFV.

Esta sanción conforme se tiene expuesto, fue revocada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, a tiempo de resolver el recurso de alzada interpuesto por el representante legal de la empresa nombrada, por Resolución ARIT-LPZ 0028/2012 de 20 de enero de 2012 (fs. 48 a 54 del anexo 2), que a su vez fue confirmada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución Jerárquica AIT-RJ 0215/2012 de 13 de abril de 2012 (fs. 85 a 91 también del anexo 2), dejando sin efecto por prescripción la multa de 1.500 UFV impuesta por incumplimiento de deberes formales en la Resolución Sancionatoria Nº 0636/2011 de 10 de junio de 2011.

En consecuencia, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la *ratio decidendi* de la resolución impugnada, se mantienen incólume, porque si bien el incumplimiento al deber formal correspondía a los periodos diciembre 2005, enero y febrero de 2006, entonces el inicio del cómputo de *cuatro años* para determinar la prescripción, empezó el **1º de enero de 2007** y concluyó el **31 de diciembre de 2010**, sin embargo, consta de obrados que la Resolución Sancionatoria Nº 0636/2011 de 10 de junio de 2011, fue pronunciada y notificada al contribuyente por cédula el **29 de septiembre de 2011**, cuando ya se habría operado la prescripción tributaria, tomando en cuenta que conforme dispone el art. 61 inc. a) de la Ley 2492, "la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa", siendo evidente por lo tanto que no existió interrupción al término de la prescripción, como determinó acertadamente la autoridad demandada, en virtud al principio de legitimidad previsto en el art. 64 de la citada norma tributaria, a tiempo de resolver el recurso jerárquico en el proceso administrativo.

4).- Por último, con referencia a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se apartó de lo dispuesto en el art. 324 de la CPE, porque las deudas al Estado no prescriben, incorporado dentro la política fiscal del Estado; al respecto, la resolución jerárquica consideró que la interpretación constitucional sobre el artículo, implica otorgarle un sentido tributario, es decir, corresponde estar definida mediante una ley especial por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

En autos, la contravención nació en vigencia del Código Tributario (Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003), emergente del incumplimiento al deber formal, por cuanto el sujeto pasivo presentó el libro diario y comprobantes de egreso sin la habilitación respectiva ante un Notario de Fe Pública, de los periodos fiscales de diciembre 2005, enero y febrero de 2006, hecho que dio lugar a la imposición de multa, de manera que la sanción no fue producto de reparos a tributos omitidos, mucho menos de ilícitos que hubieran causado daño económico al Estado.

El art. 324 de la CPE, se halla relacionado con la responsabilidad por la función pública, cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la Ley 1178 de 20 de julio de 1990 (Ley de Administración y Control Gubernamentales), lo que no sucedió en la especie. En todo caso, debe tenerse en cuenta que el incumplimiento al deber formal data de diciembre de 2005, enero y febrero de 2006, mientras que la actual CPE ingresó en vigencia a partir de su publicación el 7 de febrero de 2009, ante esta situación se impone lo dispuesto en el art. 123 de la citada norma constitucional, que en la parte *in-fine* previene: "***La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo,*** *excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a los imputados; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por los servidores públicos contra los intereses del Estado..*". Lo que implica que la norma sólo puede aplicarse retroactivamente, cuando resulta más benigna o favorable y nunca para agravar la situación del justiciable, a ello se suma lo previsto por el art. 150 de la Ley 2492, que dispone: "***Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo,*** *salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios,* ***establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo*** *o tercero responsable*".

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10. I de la Ley Nº 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo y arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 10 a 12, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia mantiene firme, subsistente y con total validez la Resolución del Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0215/2012 de 13 de abril de 2012, 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 las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia al un día del mes de agosto de dos mil trece años.

No intervienen el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca y la Magistrada Rita Susana Nava Durán por viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena