



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 11/14 (18-01-16) SP CAJ
H.R. N° 3/2 (20-01-16)

18-01-16
08:48

SALA PLENA

21
SENTENCIA: 285/2015.
FECHA: Sucre. 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE N°: 535/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR: Pastor Segundo Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 29, impugnando la Resolución AGIT-RJ- N° 0494/2013 de 22 de abril, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 107 a 112, los memoriales de réplica y duplica de fs. 124 a 128 y de 139 a 141, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que la empresa Abendroth Internacional Comercial Sociedad e Industrial S.A., representada legalmente por Jorge Antonio Salazar Gutiérrez, mediante testimonio de por N° 821/2011 de fecha 25 de agosto, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa señalando lo siguiente:

La Resolución AGIT-RJ 0494/2013 de 22 de abril, erróneamente dispone la revocación parcial de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0089/2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de 7 de septiembre, que rechaza la liquidación motivada, la prescripción de la sanción por defraudación y la supresión del ilícito por mora.

Refiere que la Administración Tributaria (AT) en una actuación arbitraria no concedió la liquidación motivada, causando indefensión e incertidumbre respecto al cálculo efectuado a momento de establecer la deuda tributaria contra la empresa, acto jurídico que fue ratificado por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0494/2013 de 22 de abril.

La AT, a través de la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de fecha 7 de septiembre, de manera arbitraria, ilegal e injusta, rechazó la solicitud de "liquidación motivada", argumentos con los cuales muestra disconformidad, por afectar los intereses de la empresa, por causar incertidumbre respecto de la deuda tributaria notificada a través del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 24-0602-2011, ya que la solicitud de liquidación motivada, se efectuó basado en el desconocimiento del origen de la deuda y accesorios que la componen, ya que como se explicó en su momento a la Gerencia GRACO, la empresa se vio sorprendida con la notificación del PIET, haciendo conocer que dará inicio con la ejecución tributaria, desconocimiento que se debe, a que la

Resolución Determinativa N° 000316 de fecha 30 de abril de 1996, que dio origen a dicho PIET, fue impugnada en su momento y debido a que desde la fecha de haberse interpuesto la demanda contenciosa tributaria, hasta la fecha, transcurrió casi una década, y por supuesto los parámetros y la forma de cálculo que utilizó la AT, para llegar a la exorbitante suma presuntamente adeudada, información que fue requerida para ser presentada al directorio de la empresa, con el objeto de tomar las acciones necesarias.

Sobre la solicitud de supresión del ilícito de mora, la administración tributaria, en una errónea e injusta aplicación de la norma tributaria actual y la norma suprema constitucional, desestimó la petición para luego emitir el PIET, al considerar erróneamente que la Resolución Determinativa N° 00316 de 30 de abril de 1996, confirmada por los distintos fallos judiciales y el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre de 2008, es inmodificable por disposición expresa del art. 305 de la Ley N° 1340, sin tomar en cuenta que el actual Código Tributario Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, a través de su art. 150 cuyo *nomen iuris* (Retroactividad) que expresa: *“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”*, supresión del ilícito tributario de “mora”, establecida en el art. 117 de la Ley N° 1340, normativa que no modifica la decisión del Auto Supremo N° 625, sino la aplicación de una ley vigente respecto al ilícito tributario establecido en una ley anterior.

Señala que la CPE en su art. 123 de la CPE establece: *“la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”*, sobre lo consagrado en la carta magna, respecto de su aplicación inmediata, ya el Tribunal Constitucional a través de la jurisprudencia sentada sobre la aplicación de la nueva Constitución, determinó que la NCPE debe ser aplicada de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la CPE que está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la misma, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigor, ya que esta es la norma fundamental y fundadora de un Estado, por lo tanto la misma es vinculante para la conformación del sistema jurídico del país; en consecuencia, todas las normas inferiores deben adecuarse a lo prescrito por ella; por lo que queda claro y por demás señalar que la administración tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria deben aplicar con preferencia lo consagrado en la CPE, y en concordancia aplicar la ley al presente caso de supresión del ilícito, bajo el principio de lo establecido por el art. 150 del Código Tributario, Ley N° 2492.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Refiere también que respecto a la prescripción opuesta sobre la sanción por defraudación tributaria, la AT en la Resolución Administrativa ahora impugnada, se delimitó a señalar:

1. *“En el marco referente a la política fiscal boliviana la Constitución Política del Estado en el artículo 324 señala que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, y toda vez que la política fiscal, es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, endeudamiento interno y externo del Estado y a las operaciones de la situación financiera de las entidades y organismos públicos, por medio de las cuales se determina el monto y la distribución de la inversión, directa o indirectamente en el monto y la composición de la inversión y el consumo privado, se considera que este artículo propugna la imprescriptibilidad de deudas tributarias”.*

No consideró la AGIT que la AT, apartándose de lo establecido en el Código Tributario y de la argumentación objetiva de los hechos que dan lugar a la prescripción de la sanción, acude a lo establecido por el art. 324 de la CPE y la Ley N° 154 de Clasificación de Impuestos. En el memorial de prescripción y supresión presentado ante la AT, se enfatizó de la revisión de la deuda establecida en el PIET N° 24-0602-2011, se observa que la misma contempla un monto por concepto de sanción, que de acuerdo a lo previsto en el art. 59 de la Ley N° 2492 puesta en vigencia en noviembre de 2003, se encuentra prescrita, cuando señala de manera textual que: *....“Artículo 59 (Prescripción) III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años”,* plazo que de acuerdo al cómputo previsto por el art. 60.III señala; *“en el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria”.*

Al respecto también expresa que la observación efectuada, se encuentra amparada en el principio de irretroactividad de la norma tributaria o principio de retroactividad, que inmersa en nuestra legislación positiva, se tiene instituido en el art. 123 de la Ley Suprema y en el art. 150 del CTb, al establecer que: *“(Retroactividad). 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.”;* en tal sentido tomando en cuenta dicha disposición, resulta evidente que comparado con lo dispuesto en el art. 96 de la Ley N° 1340, vigente a momento de producido el hecho generador que dio lugar a la deuda tributaria que la empresa vendría siendo ejecutada, que disponía, art. 96.- *Las sanciones establecidas, salvo las de prisión, prescribirán por el transcurso de cinco años contados desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que quedó firme la resolución o la sentencia que las impuso”.* Por lo que aplicando retroactivamente la Ley N° 2492, la sanción por la conducta calificada como defraudación por parte del SIN Gerencia GRACO, computados conforme a la normativa que establece un término de prescripción más breve, arts. 150, 59 y 60 de la Ley N° 2492, a la fecha de notificación con el PIET N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, se encontraba prescrito, considerando que el cómputo del plazo para dicha prescripción se inició a partir en que la resolución o fallo judicial, en este caso el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre de 2008 alcanzó firmeza

(notificación con el proveído de cúmplase 09/03/09), constituyéndose en título de ejecución tributaria (TET), hasta la fecha de notificación con el mencionado PIET (22/09/11), ha transcurrido más de dos años, operándose la prescripción.

Expresa que la AGIT aseveró, que no se puede revisar fallos judiciales aspecto que no está en discusión puesto que lo que se está en controversia es la facultad de la AT de exigir el cobro de la sanción por defraudación y la que se encuentra prescrita y su imposibilidad de cobro de una multa por mora que a la fecha se encuentra suprimida por Ley, aspectos que ya han sido expuestos y desarrollados previamente; siendo que el auto supremo habilitó a la AT el cobro de la sanción y la administración tributaria dejó prescribir. Con relación a la multa por mora, precisó que ésta ya no está contemplada en la norma y no puede ser objeto de cobro en mérito a la nuestra Ley suprema.

Finaliza expresando que por todas las consideraciones de derecho planteadas la Resolución Administrativa que motivó la demanda contencioso administrativa vulnera el principio de supremacía de la Ley, solicitando dictar sentencia declarando PROBADA la demanda, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0494/2013 de 22 de abril, emitida por la AGIT y por consiguiente revocar la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de 7 de septiembre, disponiéndose que en ejecución tributaria a través del PIET N° 24-0602-2011 se excluyan de la deuda tributaria los importes correspondientes al ilícito tributario denominado mora, y la sanción por defraudación emitidas por la Gerencia GRACO La Paz del SIN.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 46, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestando en forma negativa, cursante de fs. 107 a 112, alega lo siguiente:

1.- En cuanto a la solicitud de liquidación motivada, se evidencia que iniciada la Fiscalización, los resultados de la misma fueron de conocimiento de Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., mediante la notificación de la Vista de Cargo LP-002 N° 000725 y posteriormente la Resolución Determinativa LP-002 N° 000316; este último actuado fue objeto de impugnación mediante demanda contenciosa tributaria, que concluyó con el Auto Supremo N° 625, de 18 de diciembre de 2008, que declaró improbadamente la demanda y por tanto firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 000316 de 30 de abril de 1996; asimismo, manifestó ser evidente que el 29 de septiembre de 2011, Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., solicitó fotocopias legalizadas de todo lo actuado en Ejecución Tributaria.

El 9 de noviembre de 2011, el contribuyente volvió a solicitar se practique una nueva liquidación, al considerar elevado el importe del PIET, y para realizar las observaciones que correspondiere y anuncia en caso de denegatoria la interposición de la acción de amparo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2.- Señala que la respuesta a la solicitud de liquidación motivada realizada por el actor, expuesta en la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012, de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo II del art. 195 de la Ley N° 3092 (Título V del CTb), no es recurrible ante la instancia recursiva; por lo que la instancia jerárquica confirmó la Resolución de Recurso de Alzada en este punto.

3.- Respecto a la supresión de la multa por mora, señala que de la compulsa de los antecedentes administrativos, se tiene que la Resolución Determinativa LP-002 N° 000316, de 30 de abril de 1996, establece el total adeudado en Bs. 568.977, que incluye impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por mora correspondientes al IVA, IT, RC-IVA (F-98), RC-IVA (2222), IT (2219), IRPE de los periodos fiscales enero a diciembre de 1993. Esta determinación, no podía ser modificada por la ARIT al estar impedida, toda vez que de acuerdo con el art. 305 de la Ley N° 1340, ninguna autoridad puede anular o modificar resoluciones pasadas en autoridad de cosa juzgada. En ese sentido, se tiene que la ARIT al haber suprimido la multa por mora, habría ingresado a alterar el orden de lo impuesto en Auto Supremo, modificando la decisión emitida por la Corte Suprema de Justicia, habiendo en este punto revocado la Resolución de Alzada, manteniendo firme y subsistente la multa por mora determinada en la Resolución Determinativa N° 000316 de 30 de abril de 1996.

4.- Sobre la solicitud de prescripción de la sanción por el delito de defraudación, señala que los tributos analizados son IVA, IT, RC-IVA (F-98), RC-IVA (2222) IT (2219), IRPE de los periodos fiscales enero a diciembre de 1993, ocurridos en vigencia de la Ley N° 1340, por lo que corresponde la aplicación de la disposición transitoria primera del DS N° 27310. Corresponde precisar que la deuda Tributaria en el presente caso emerge de la Resolución Determinativa LP-002 N° 00316 de 30 de abril de 1996, que adquirió calidad de cosa juzgada a partir del 9 de marzo de 2009, fecha en la que se notifica a las partes el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre de 2008 que declara improbada la demanda, firme y subsistente la Resolución Determinativa referida, por lo que la instancia jerárquica se vio impedida de realizar la prescripción durante el procedimiento de determinación en vista de que según el art. 305 de la Ley N° 1340, ninguna autoridad puede anular o modificar Resoluciones pasadas en autoridad de cosa juzgada.

En el caso presente, el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre de 2008 que declara improbada la demanda fue notificado a las partes el 9 de marzo del 2009, cuando entró en vigor la Ley N° 2492, establece en el numeral 4, art. 59, prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la AT para ejercer su facultad de ejecución Tributaria, cómputo que según el parágrafo II, art. 60 de la citada Ley iniciará desde la notificación con el Título de Ejecución Tributaria, hecho que en el presente caso ocurrió el 22 de septiembre de 2011 con la notificación a la empresa demandante con el PIET SIN/GGLP/DJCC/ACC/PIET/720/2011 de 2 de septiembre, por la suma líquida y exigible de Bs. 5.869.759, por lo que el cómputo de los cuatro años se inició el 22 de septiembre de 2011, debiendo concluir el 21 de septiembre de 2015, lapso de tiempo durante el cual la AT hizo valer

sus derechos para efectivizar el cobro de la deuda tributaria con todos los medios legales que la Ley le faculta.

Concluye señalando que la AT con el inicio de la ejecución tributaria y la notificación del Proveído SIN/GGLP/DJCC/ACC/PIET/720/2011 de 2 de septiembre, interrumpió el cómputo de la prescripción en virtud del art. 60. II de la Ley N° 2492. Y con relación la petición de liquidación motivada al constituirse ésta en una decisión inimpugnable, no merece la emisión de criterio alguno sostuvo. Por lo manifestado, solicita se declare improbadamente la demanda, firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0494/2013 de 22 de abril.

Corridos los traslados para la réplica y la dúplica y al no haber nada más que tramitar se dictó "Autos para Sentencia" que cursa a fs. 142.

CONSIDERANDO III: Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias recursivas de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Ante la denuncia de vulneración de normas legales tributarias, se desprende que el objeto de controversia se circunscribe en tres hechos puntuales: **1)** si correspondía realizar una liquidación motivada; **2)** la supresión del ilícito de Mora y **3)** la prescripción de la sanción por Defraudación por considerarse un plazo más benigno, conforme lo disponen los arts. 59. III, 150 y 154 num. 1 de la Ley N° 2492 (CTb).

De la compulsión de los datos procesales, se llega a las siguientes conclusiones:

III.1. El 18 de diciembre de 2008, la Sala Social y Administrativa Primera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, emitió el Auto Supremo N° 625, que declaró firme y subsistente la Resolución Determinativa 000316, de 30 de abril de 1996; que luego de su devolución al Distrito Judicial de origen, el Juez Cuarto Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributaria de La Paz Dr. Adolfo Ustarez Centellas, emitió el proveído de cúmplase; que es notificado a las partes el 9 de marzo de 2009.

El 22 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente, con el PIET N° 24-0602-2011, contra el que Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., presentó recurso de revocatoria, solicitando se adjunte el cuadro del cálculo sobre el impuesto omitido, más los accesorios y multas, y que le permita hacer las observaciones respectivas.

El 4 y 5 de octubre de 2011, la AT mediante CITE: SIN/GGLP/DJCC/ACC//MED/742/2011, remitida a Bureau de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Información Crediticia y SIN/ GGLP/DJCC/ACC//MED/738/2011, remitida a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, solicitó información financiera, comercial y judicial del sujeto pasivo, como la retención de fondos del contribuyente. Asimismo envió notas mediante CITE: SIN/GGLP/DJCC/ACC//MED/740/2011 al Organismo Operativo de Tránsito, solicitando la Anotación Preventiva de los vehículos de propiedad de Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., y SIN/GGLP/DJCC/ACC//MED/739/2011, remitida a la Contraloría General del Estado, comunicó proceda a registrar la solvencia fiscal del deudor, por lo que deben efectuar las acciones para proceder al cobro coactivo.

El 4 de octubre de 2011, el contribuyente Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., se opone a la ejecución tributaria, alegando que siendo que la sanción es independiente a la obligación tributaria, y que la misma se encuentra regida por la Ley N° 2492, planteando por ello prescripción bienal.

- III.2. El 26 de octubre de 2011, la ARIT La Paz notificó el Auto de Rechazo de 25 de octubre de 2011, del recurso de revocatoria interpuesto por Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., reconducido por la Administración Tributaria.

Por memorial de 9 de noviembre de 2011, Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., solicitó se practique una nueva liquidación conforme a derecho de la deuda tributaria, solicitando asimismo fotocopias simples de todo lo obrado, anunciando en caso de negativa acción de amparo. El 13 de diciembre de 2011, solicitó fotocopias simples de todos los antecedentes del PIET N° 24-0602-2011, así como la liquidación en el que se encuentre la composición de la deuda tributaria.

El 22 de febrero de 2012, el contribuyente solicitó prescripción de la sanción por conducta calificada como defraudación, alegando que conforme a la nueva normativa legal tributaria, el término de la prescripción es de dos años. Solicitó también la supresión del ilícito tributario denominado mora, conforme a los arts. 123 de la CPE y 150 de la Ley N° 2492.

El 27 de septiembre de 2012, Jorge Antonio Salazar Gutiérrez, en representación legal de la empresa Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., fue notificada personalmente con la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de 7 de septiembre de 2012, que declaró improbadamente la prescripción de la sanción por defraudación, establecida mediante Resolución Determinativa LP-002 N° 00316 y anunciada para su ejecución mediante PIET N° 24-0602-2011 y declaró improcedente la supresión del ilícito de la mora en aplicación del art. 305 de la Ley N° 1340.

- III.3. Contra dicha determinación Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., interpuso recurso de alzada, siendo resuelto por Resolución Administrativa ARIT-LPZ/RA 0089/2013, que revocó

parcialmente la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de 7 de septiembre, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, contra Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., consecuentemente, se dejó sin efecto por supresión del ilícito tributario la multa por mora establecida en la Resolución Determinativa LP-002 N° 000316 de 30 de abril de 1996; respecto al rechazo a la prescripción de la sanción por defraudación, dicha autoridad adujo que carece de competencia para resolver dicha determinación establecida en la parte resolutive segunda del acto administrativo impugnado; y, con relación a la petición de liquidación motivada al constituirse ésta en una decisión inimpugnable la ARIT-LPZ señaló se ve impedida de emitir pronunciamiento alguno.

III.4. Ante éste hecho la Administración Tributaria GRACO La Paz del SIN y Abendroth Internacional Comercial e Industrial SA, interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0494/2013, de 22 de abril, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa ARIT-LPZ/RA 0089/2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 23-0242-2012 de 7 de septiembre.

CONSIDERANDO IV. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se tiene que:

IV.1. Sobre la liquidación motivada incumplida presuntamente por la AT, cabe señalar que iniciado el proceso de Fiscalización contra la Empresa Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento de obligaciones tributarias referidas a los impuestos IVA, IT (F-2062), RC-IVA (F98), IRPE, RC-IVA (F-2222) e IT (F-2219) de los periodos fiscales de la gestión 01/93 a 12/93, se emitió la Resolución Determinativa LP-0002 N° 000316 de 30 de abril de 1996, por la cual se determinó una deuda tributaria de Bs. 366.354 (Trescientos Sesenta y Seis Mil Trescientos Cincuenta y Cuatro 00/100) por concepto de Impuesto Omitido, Bs. 64.018 (Sesenta y Cuatro Mil Diez y Ocho 00/100) por concepto de mantenimiento de valor, Bs. 126.004 (Ciento Veintiséis Mil Cuatro 00/100) por Intereses y Bs. 12.601 (Doce Mil Seiscientos Uno 00/100) por 10% de Mora, cuya suma total de Bs. 568.977 (Quinientos Sesenta y Ocho Mil Novecientos Setenta y Siete), resolución por la cual dicha empresa interpuso demanda contencioso tributaria, que culminó con el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre del 2008, mismo que declaró improbadamente la demanda y firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 000316 del 30 de abril de 1996. En ejecución de autos, la AT emitió el PIET N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, mismo que fue notificado el 22 de septiembre del 2011, contra el cual el contribuyente interpuso recurso de revocatoria, solicitando se adjunte los cuadros de cálculos sobre el impuesto omitido, a efectos de que puedan hacer sus observaciones.

Esta solicitud de liquidación motivada, fue rechazada correctamente en aplicación de los arts. 143 de la Ley N° 2492 y 4 de la Ley N° 3092, por cuanto dicho rechazo a la solicitud de liquidación motivada no es de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

carácter definitivo, porque no establece una obligación por parte del contribuyente, o no pone fin a un procedimiento de determinación y mucho menos sanciona al contribuyente, por consiguiente no es susceptible de impugnación, en correspondencia con el art. 197 del CTb, Ley N° 3092, que establece que los actos definitivos de alcance particular que se pretenda impugnar mediante Recurso de Alzada, deben haber sido emitidos por la Administración Tributaria relativas a cualquier tributo nacional, departamental, municipal o universitario, sea impuesto, tasa, patente municipal o contribución especial, excepto las de seguridad social, no existiendo en autos agravio ni vulneración de algún derecho subjetivo del contribuyente.

IV.2. Sobre la supresión del ilícito de mora, entendido como el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria en la fecha establecida, se sanciona con una multa equivalente al 10% de los intereses previstos en los arts. 117 y 118 de la Ley N° 1340, independientemente del pago del tributo, con actualización según lo dispuesto por los arts. 58 y 59 del citado cuerpo legal. En el caso presente la Resolución Determinativa LP-002 N° 000316 de 30 de abril de 1996, que estableció el total del adeudo tributario, incluyendo el impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por mora correspondiente al IVA, IT, RC-IVA (F-98), RC-IVA (2222), IT (2219), IRPE de los periodos fiscales enero a diciembre de 1993, objeto de demanda contencioso tributaria, que concluyó en la vía jurisdiccional con el Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre de 2008, que declaró improbadamente la demanda, firme y subsistente la Resolución Determinativa citada, resolución judicial que adquirió la calidad de cosa juzgada; consiguientemente, inmodificable de acuerdo a lo dispuesto por el art. 305 de la Ley N° 1340, que establece: ***“Ninguna autoridad administrativa o jurisdiccional está facultada para modificar o anular las sentencias o resoluciones administrativas pasadas en autoridad de cosa juzgada, ejecutoriadas o que causen estado. Toda resolución o acto contrario al presente Artículo será nulo de pleno derecho y sus responsables obligados a reparar los daños causados al Estado”***. (Las negrillas son añadidas). No habiéndose advertido en la resolución impugnada por el demandante, vulneración de ningún derecho.

IV.3. Sobre la prescripción de la sanción por el delito de defraudación, de antecedentes administrativos se tiene que el 4 de octubre de 2011, la empresa Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., presentó oposición a la ejecución tributaria en mérito a los arts. 109. II núm. 1°, 159 inc. c), y 59. III de la Ley N° 2492, solicitud reiterada el 22 de febrero de 2012; petición de prescripción de sanción por defraudación que fue rechazada mediante Resolución Administrativa N° 23-0242-2012, y confirmada en instancias recursivas de alzada y jerárquica respectivamente.

La falta de consideración de la solicitud de prescripción de la multa por defraudación en las instancias administrativas señaladas, bajo el mismo argumento expresado en el punto IV.2 señalado precedentemente, fue incorrecta, por cuanto si bien la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 000316, quedó firme y subsistente como efecto del Auto Supremo N° 625, de 18 de diciembre de 2008, alcanzando la calidad de cosa juzgada que no puede ser modificada por ninguna autoridad, en aplicación del art. 305 de la Ley N° 1340, sin embargo, de

acuerdo a los arts. 109. II, num 1º, 154. IV; 159 inc. c), y 59. III de la Ley N° 2492 invocado por el demandante, al instituir que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años, corresponde precisar los hechos siguientes:

1. Emitido el Auto Supremo N° 625, de 18 de diciembre de 2008, que declaró firme y subsistente la Resolución Determinativa 000316 de 30 de abril de 1996, y remitido el proceso al Distrito Judicial de origen, el Juez 4to. Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario emitió el proveído de "cúmplase", que fue notificado a las partes el 9 de marzo de 2009.
2. La AT luego de transcurrido más de dos años, notificó al contribuyente mediante cédula, el 22 de septiembre de 2011, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, contra el que Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. presentó el 27 de septiembre de 2011, recurso de revocatoria, sin que en el transcurso del plazo señalado la AT hubiera efectuado alguna acción tendiente al cobro coactivo, sino a partir del 22 de septiembre de 2011, es decir después de transcurrido dos (2) años, seis (6) meses y trece (13) días.

El nuevo marco constitucional, establece en el art. 123 de la CPE, que la Ley dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto entre otras, en materia penal cuando beneficie a la imputada o al imputado, marco constitucional que define los lineamientos para el uso retroactivo de la Ley y que concuerda con los arts. 66 de la Ley N° 1340 y 150 de la Ley N° 2492, al establecer que las normas tributarias punitivas regirán para el futuro, salvo aquellas entre otras, que supriman ilícitos tributarios, por ello corresponde realizar el cómputo de la prescripción de 2 años, por considerarse un plazo más benigno para el contribuyente, conforme lo disponen los arts. 59. III, 60. III y 154. IV de la Ley N° 2492.

La **prescripción**, *"es 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 al 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."*

El instituto de la prescripción estaba contemplado en nuestro ordenamiento jurídico abrogado (Ley N° 1340 Código Tributario) en la Sección Quinta del Capítulo V, referido a la Extinción - de las obligaciones tributarias-, actualmente en la Ley N° 2492, precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las **formas de extinción de la obligación tributaria**, como una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, puesto que: *"El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

La **irretroactividad** como principio jurídico, se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que *“las reglas de juego no sean alteradas para atrás”*. La doctrina al respecto sostiene que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva siempre que estén establecidas expresamente en estas y no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva.

De esta manera, este régimen fue asumido en nuestro ordenamiento jurídico supremo en el art. 123 de la CPE (vigente), que establece: *“La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo”*, sin embargo en el mismo artículo también establece y limita el efecto retroactivo de las leyes en tres casos específicos, uno de ellos en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado. La Ley N° 2492, en su art. 150 prescribe que: *“Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo”*, sin embargo salva excepciones y una de ellas es precisamente cuando establezcan términos de prescripción más breves.

El Tribunal Constitucional en la **SC** N° 0028/2005 de 28 de abril, configura a la prescripción como un *“modo anormal de extinción del crédito tributario”*; por otro lado, distingue el ámbito netamente tributario del tributario punitivo, refiere que, este último, parte del presupuesto de la contravención al ordenamiento jurídico tributario, cuya posibilidad de retroactividad se encuentra establecida en el art. 66 de la Ley N° 1340 Código Tributario (abrogado). Respecto a la prescripción establecida en los arts. 59 y 154 de la Ley N° 2492 Código Tributario (vigente), y la aplicabilidad del art. 150 del mismo cuerpo legal, tomando en cuenta el carácter de retroactividad de la norma más benigna establecida en la CPE, concluye que **la retroactividad sólo opera cuando una persona es sindicada de la comisión de un ilícito tributario.**

Por su parte la Superintendencia Tributaria General (ahora Autoridad de Impugnación Tributaria) en su vasta doctrina establecida en sus resoluciones como la STG-RJ/0062/2005 de 16 de junio, ha definido que: *“la disposición legal tributaria que permite la retroactividad de la norma penal más benigna para ilícitos tributarios es el art.150 de la Ley 2492 (CTb) en armonía con el art. 33 de la CPE, siempre y cuando beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable. Las normas adjetivas o procedimentales en materia tributaria se rigen por el aforismo del ‘tempus regis actum’ y las normas sustantivas o materiales en ilícitos tributarios por el ‘tempus comici delicti’, esto es la norma que tipifica el ilícito tributario a momento de ocurrido el hecho, para el presente caso la Ley N° 1340. Adicionalmente existe la posibilidad de aplicar retroactivamente la Ley N° 2492 (CTb) para ilícitos tributarios, cuando beneficie de cualquier forma al contribuyente.*

De idéntica manera en la STG-RJ/0330/2006 de 6 de noviembre, (como la STG-RJ/0373/2006 de 4 de diciembre entre otras) se marcó y ratificó el

precedente tributario sobre la retroactividad de la norma más benigna al afirmar que: *“vii. Al respecto, se debe puntualizar que la contravención de evasión es un ilícito tributario tipificado en el art. 70 num. 1 de la Ley N° 1340 (CTb), norma pertinente al caso, en virtud al aforismo ‘tempus comici delicti’, por el cual, la ley aplicable a la conducta es aquella vigente al momento de ocurrir el hecho. En consecuencia, la Ley N° 2492 (CTb) conforme al art.150 de la citada Ley N° 2492 (CTb) y 33 de la CPE, es aplicable en tanto beneficie al contribuyente, como ocurre en el presente caso al existir un término de prescripción más benigno para el contribuyente, que reduce el cómputo de la prescripción de cinco (5) a cuatro (4) años. viii. En consecuencia, si bien es cierto que el art. 76 num. 1 de la Ley N° 1340 (Ctb) establecía que el término de prescripción de ilícitos tributarios era de cinco (5) años. En este sentido, claramente la Ley N° 2492 (CTb) es más benigna para el contribuyente, por lo que la acción de la Administración Tributaria para sancionar al contribuyente con la multa por evasión por los periodos de diciembre 2002 y agosto, junio, julio y septiembre de 2003, se encuentra prescrita para el presente caso...”*, reconociendo indudablemente en ese marco legal y sobre todo constitucional, la aplicación del principio de retroactividad en causas que benefician al sujeto pasivo, que si bien es cierto que de acuerdo al art. 305 de la Ley N° 1340, las sentencias ejecutoriadas causan estado, no es menos cierto la naturaleza jurídica de la retroactividad en cuanto al beneficio del sujeto pasivo, por la inacción del titular de la acreencia durante un plazo determinado.

Consiguientemente la prescripción opuesta sobre la sanción por defraudación tributaria, acude a lo establecido por el art. 324 de la CPE, y de la revisión de la deuda establecida en el PIET N° 24-0602-2011, se observa que la misma contempla un monto por concepto de sanción, que de acuerdo a lo previsto en el art. 59. III de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 se encuentra prescrita, cuando señala de manera textual que: **...“Artículo 59 (Prescripción).....III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años”,** plazo que de acuerdo al cómputo previsto por el art. 60 que señala **“III en el supuesto del párrafo III del artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria”,** se encuentra vencido por el principio de retroactividad, que inmersa en nuestra legislación positiva, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 123 de la CPE y 150 del CTb actual, al establecer que: **“artículo 150 (Retroactividad). 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 benefician al sujeto pasivo o tercero responsable.”;** en tal sentido tomando en cuenta dicha disposición, resulta evidente que comparado con lo dispuesto en el art. 96 de la Ley N° 1340, vigente al momento de producido el hecho generador que dio lugar a la deuda tributaria y sanción, que disponía: **“Art. 96.- Las sanciones establecidas, salvo las de prisión, prescribirán por el transcurso de cinco años contados desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que quedó firme la resolución o la sentencia que las impuso”,** mucho más beneficiosa en cuanto al término de prescripción más breve, por lo que aplicando retroactivamente la norma vigente Ley N° 2492, la sanción por la conducta calificada como defraudación por parte del SIN Gerencia GRACO, computados conforme a la normativa que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 535/2013. Contencioso Administrativo.- Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

establece un término de prescripción más breve, arts. 150, 59. III y 60. III del Código Tributario Ley N° 2492, a la fecha de notificación con el PIET N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, prescribió, por cuanto el cómputo de los dos (2) años, se inició con la notificación del proveído de “cúmplase” de 9 de marzo de 2009, que alcanzó firmeza y se constituyó en Título de Ejecución Tributaria, hasta la fecha de notificación con el PIET 24-0602-2011, efectuada el 22 de septiembre de 2011, operándose de manera incuestionable la prescripción, en aplicación de lo establecido en el art. 150 de la Ley N° 2492, las facultades de ejecutar las sanciones, como la de defraudación, contemplada en la deuda tributaria como en el presente caso, computados conforme a lo establecido por el parágrafo III del art. 60 de la Ley N° 2492, para su debida exigencia por parte de la administración tributaria se encuentra prescrita.

En consecuencia, la AGIT, al fundar su decisión en el num. 4, art. 59 de la Ley N° 2492 (inexistente), en la resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0494-2013 de 22 de abril, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-LP/RA 0089/2013 de 4 de febrero, no aplicó correctamente la normativa, por cuanto la sanción tributaria por defraudación, vigente durante la Ley N° 1340 (CTb abrogado), corresponde el beneficio de la retroactividad señalado en el art. 123 de la CPE en concordancia con el art. 150 de la Ley N° 2492, y la SC N° 0028/2005 de 28 de abril, aplicable a las contravenciones tributarias. En el presente caso, aplicando retroactivamente la norma vigente Ley N° 2492, la sanción por la conducta de defraudación, computados a partir de la notificación con el proveído “Cúmplase” del fallo judicial Auto Supremo N° 625 de 18 de diciembre del 2008, es decir, a partir del 9 de marzo de 2009 que se constituyó en Título de Ejecución Tributaria de conformidad al art. 108. I num. 5 de la Ley N° 2492, hasta la fecha de notificación (22/09/11) con el PIET N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, transcurrió más de dos años conforme disponen los arts. 59. III y 60. III del CTb, que establecen que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescriben a los 2 años, que se computa desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

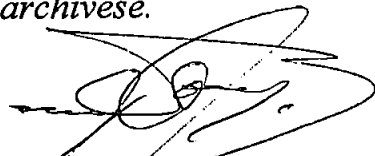
Por lo expuesto precedentemente, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), no aplicó correctamente los arts. 59. III, 60. III y 108. I num. 5 de la Ley N° 2492, que establece que la sentencia judicial ejecutoriada constituye Título de Ejecución Tributaria, (Auto Supremo N° 625), y su falta de ejecución a los dos (2) años, computables desde el momento que adquirió la calidad de título de ejecución tributaria, en la especie, a partir del 9 de marzo de 2009 (notificación con el proveído de “cúmplase”), al 22 de septiembre de 2011, fecha de notificación con el PIET N° 24-0602-2011 de 2 de septiembre, debiendo procederse en todo caso analizar el trabajo que llevan adelante los funcionarios del SIN respecto del cumplimiento de las tareas que le son asignadas y el daño económico que con su negligencia y dejadez se ocasiona al Estado.

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 EN PARTE** la demanda contencioso administrativa de fs. 21 a

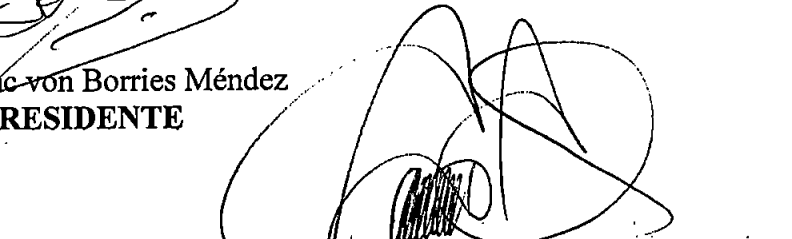
29, interpuesta por Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia extinguida la sanción por defraudación por prescripción, y mantener firme y subsistente el resto de las obligaciones tributarias establecidas en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0494/2013 de 22 de abril del 2013, siendo en el caso que nos ocupa el IVA, IT, RC-IVA (F-98), RC-IVA (2222), IT (2219), IRPE de los periodos fiscales enero a diciembre de 1993, así como la multa por mora.

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


Regístrese, notifíquese y archívese.

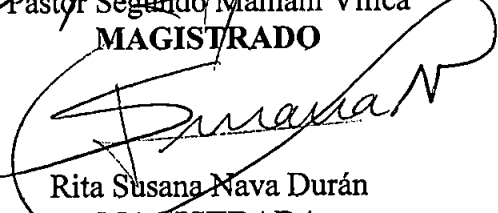

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

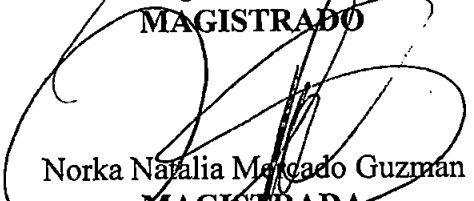

Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

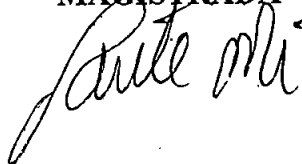

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

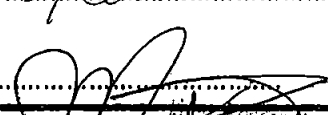

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: ...2016.....
SENTENCIA N° ...225... FECHA 25 de junio...
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2015.....

Conforme:
VOTO DISIDENTE: 

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA