



NOTIF. 15-11-19 10:35
Inreg. 15-11-19

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0269/2019-S2
Sucre, 24 de mayo de 2019

SALA SEGUNDA

Magistrada Relatora: Julia Elizabeth Cornejo Gallardo
Acción de amparo constitucional

Expediente: 24197-2018-49-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 10/2018 de 29 de mayo, cursante a fs. 624 a 628 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Antonio Mamani Quispe** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de La Paz; y, Néstor Hugo Muñoz Cossío, Gerente Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de El Alto del departamento de La Paz.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda.

Mediante memoriales presentados el 4 y 17 de mayo de 2018, cursantes de fs. 142 a 152 vta. y 155 a 163 vta., el accionante expresó los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

El SIN le inició un proceso de verificación correspondiente al periodo fiscal 2009 respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA); como resultado del mismo se emitió en su contra la Vista de Cargo 29-0465-15, dando inicio al proceso de determinación de tributos adeudados, en el cual se pronunció la Resolución Determinativa 17-0272-16, contra la que no pudo interponer ningún recurso; razón por cual, adquirió firmeza en sede administrativa.

Iniciado el proceso de ejecución tributaria se dictó el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria 24-0832-16, que le fue notificado el 29 de agosto de 2016; por lo que, mediante carta de 15 de julio de igual año, solicitó la prescripción de la facultad de determinación tributaria, misma que fue resuelta por Resolución Administrativa (RA) 231721000199, por la cual, la Gerencia Distrital de El Alto del SIN, rechazó dicha solicitud, mediante argumentos ilegales y aplicando de forma retroactiva normas que fueron promulgadas de forma posterior al inicio del término de la prescripción invocada.



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

Interpuesto el recurso de alzada, el mismo mereció la Resolución ARIT/LPZ/RA 1292/2017 de 27 de noviembre, que confirmó la Resolución impugnada; y habiendo formulado el recurso jerárquico contra la referida decisión, se emitió la Resolución AGIT-RJ 0331/2018 de 20 de febrero, misma que confirmó lo resuelto en alzada, argumentando que habiéndose establecido mediante Ley 812 de 1 de julio de 2016, que la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, entre ellas la facultad de imponer sanciones, se ampliaba a ocho años, modificando el plazo de cuatro años anteriormente previsto en el Código Tributario Boliviano -Ley 2492 de 2 de agosto de 2003-; así como en la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE - 2012) -Ley 291 de 22 de septiembre de 2012; y en la Ley del Presupuesto General del Estado-Gestión 2013 -Ley 317 de 11 de diciembre de 2012-; en el caso en concreto, el Servicio de Impuestos Nacionales habría ejercido, de forma oportuna y antes que se venciera tal plazo de prescripción, su facultad de imponerle la sanción por contravención tributaria supuestamente acaecida en el 2012.

Argumentos que el accionante considera se constituyen en arbitrarios e ilegales; por cuanto, suponen una pretensión de aplicación retroactiva de la ley, que vulnera sus derechos fundamentales, principalmente porque los tributos determinados corresponden al periodo fiscal de diciembre de 2009, periodo respecto al cual, el plazo de prescripción se inició el 1 de enero de 2011, entre tanto las Leyes modificatorias al Código Tributario Boliviano, se emitieron luego del inicio del cómputo de prescripción.

I.1.2. Derechos supuestamente vulnerados

Denuncia la lesión de su derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación; citando al efecto los arts. 115.II y 123 de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela impetrada; y en consecuencia: **a)** Se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0031/2018; y, **b)** Que la AGIT emita nueva resolución de recurso jerárquico, revocando la Resolución de Recurso de Alzada y aplicando para el análisis de plazo y cómputo de la prescripción de la facultad de imponer sanciones, las leyes que estaban vigentes al momento del acaecimiento de la supuesta contravención tributaria, por la que se pretende imponer tal sanción; es decir, la versión original de los arts. 59 y 60 del Código Tributario Boliviano (CTB), para el periodo fiscal diciembre 2009, en el marco de lo establecido en el art. 123 de la CPE y el art. 150 del citado Código y los precedentes señalados en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.

I.2. Audiencia y Resolución de la Jueza de garantías

La audiencia pública de consideración de la presente acción de amparo constitucional, se celebró el 29 de mayo de 2018, según consta en acta cursante de fs. 611 a 623, se produjeron los siguientes actuados:



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

I.2.1. Ratificación y ampliación de la acción

El accionante a través de su abogado, se ratificó íntegramente en los términos de su acción de amparo constitucional.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, a través de sus representantes, por informe escrito, cursante de fs. 167 a 190, manifestó que: **1)** La Resolución de Recurso Jerárquico cumple con la fundamentación y motivación debida; por cuanto, basó su decisión en el principio de legalidad; toda vez que, la prescripción alegada no se produjo al momento de suscitarse la determinación tributaria; por el contrario, el cómputo realizado se sujetó precisamente a la norma en vigencia al momento en que el contribuyente considera prescrita la obligación de cobro; es decir, conforme a lo establecido por las modificaciones realizadas por las Leyes 291, 317 y 812; **2)** Se advierte que la voluntad e intención del legislador al momento de emitir las Leyes 291 y 317, que modificaron el art. 59 del CTB, es el incremento del plazo de la prescripción respecto a hechos generadores que se produjeron con anterioridad a éstas; es entonces que su aplicabilidad manda y ordena que el cómputo se realice en gestión; es decir que, en el cumplimiento de la norma legal en ese instante, en base al principio de legalidad, la prescripción no se produjo al momento de suscitarse el hecho generador o la contravención, por el contrario, el cómputo se sujeta precisamente de forma taxativa a las normas en vigencia al momento en el que el contribuyente considera prescrita a la obligación de cobro; **3)** En relación al segundo párrafo del art. 59.I del indicado Código, que fue derogado por la Ley 317, éste no solamente incrementaba el término de prescripción, sino que imperativamente, dispuso la progresividad del cómputo de la prescripción; en este entendido, si se derogó dicho párrafo, fue con el propósito que en el cómputo de la prescripción no se consideren las obligaciones tributarias con el vencimiento para cada año; sino que el cómputo se efectúe tomando en cuenta la solicitud de la prescripción, ya que la ésta no se produce de forma paralela al hecho generador o al momento de la contravención; **4)** En el caso concreto, la Ley 812 fue correctamente aplicada; puesto que, la oposición a la prescripción del sujeto pasivo no fue perfeccionada; es decir, que había una situación fáctica aún no concluida, en este sentido, no puede asumirse que se habría aplicado retroactivamente dicha Ley; y, **5)** A la jurisdicción constitucional, no le compete la revisión de resoluciones emitidas en la vía ordinaria o administrativa; por cuanto, no se constituye en una instancia casacional más; así tampoco le corresponde realizar una interpretación de la legalidad ordinaria cuando no concurren los requisitos previstos al efecto, como acontece en el presente caso, en el cual debe determinarse la improcedencia de la acción de amparo constitucional presentada.

Néstor Hugo Muñoz Cossio, Gerente Distrital del SIN de El Alto del departamento de La Paz, mediante informe cursante de fs. 225 a 231, manifestó que: **i)** El accionante no especificó de manera correcta a la autoridad demandada; por cuanto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018 fue emitida por la AGIT,



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

no así por su autoridad, ya que no tiene competencia para emitir la señalada resolución, razón por la que debería considerarse como tercero interesado; **ii)** En el presente caso, la Ley 812 fue aplicada correctamente, siendo que según esta norma, el plazo de prescripción es de ocho años; por lo tanto, para el periodo fiscalizado diciembre de la gestión 2009, la misma comenzó a correr desde el 1 de enero de 2011, finalizando el 31 de diciembre de 2018, aclarando que este plazo se prorrogó debido a la suspensión de la prescripción por la notificación de la orden de verificación 2115OVE00119; así también debe considerarse que la Administración Tributaria notificó personalmente al impetrante de tutela con la RA 231721000199 el 15 de agosto de 2017, en vigencia de la Ley 812 y cuando no había operado la prescripción opuesta; y, **iii)** El vencimiento de las obligaciones tributarias, tanto para el IVA como para el IT es establecido por la normativa tributaria vigente y que para el caso de autos, corresponde a la verificación del periodo fiscal diciembre de la gestión 2009; el plazo del cómputo de la prescripción conforme el art. 60 del CTB se inició el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del periodo; vale decir, a partir del 1 de enero de 2011, esto por la terminación del NIT del contribuyente; consecuentemente, a la fecha no se encuentra prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA y el IT en el periodo fiscalizado; por lo tanto, la Administración Tributaria mantiene la facultad de realizar acciones para la determinación de la deuda tributaria, conforme a normativa tributaria vigente.

Respecto a la prescripción de la sanción, el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe en el mismo contexto de la deuda, conforme lo establece el art. 59 del CTB; por lo que, la sanción por omisión de pago se encuentra plenamente vigente a la fecha y queda demostrado normativamente que no operó la prescripción como erróneamente sostiene el accionante, ya que convenientemente desconoce la normativa que modificó la norma precedentemente citada.

Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva de la ARIT de La Paz, mediante informe cursante de fs. 242 a 249, manifestó que: **a)** El accionante no cumplió con el principio de subsidiariedad; por cuanto, ante la emisión de Resolución Determinativa 17-0272-16, notificada por la Administración Tributaria, éste no interpuso los recursos administrativos pertinentes contra la referida Resolución; **b)** La acción presentada, adolece de una clara y precisa identificación de los derechos presuntamente vulnerados así como de la actuación de las autoridades demandadas; **c)** Ante la modificación del art. 59 del CTB, la norma que quedó en vigencia es la Ley 291; empero, posteriormente a través de la Ley 317, se derogó el último párrafo del citado artículo, quedando habilitado el cómputo progresivo del término de la prescripción; finalmente, la Ley 812 nuevamente modificó el mencionado artículo 59, de cuya redacción se establece un término fijo de prescripción de ocho años, lo cual permite afirmar que a partir de la abrogación y derogación de las normas contrarias a esta última Ley, resulta incuestionable su aplicación a los actos emitidos y notificados justamente en su vigencia, precisión que es



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

necesaria realizar en el entendido que, esencialmente se trata de una norma más beneficiosa para el sujeto pasivo; toda vez que, como se mencionó anteriormente, éste ya no está sujeto a la progresividad del cómputo; y por otra parte, el término que contaba el sujeto activo para ejercer su facultad de determinar obligaciones impositivas, se redujo de diez a ocho; y, **d)** Debe considerarse que la impugnación del recurrente versa sobre la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria, en ese contexto, corresponde indicar que el cómputo de la prescripción de la citada facultad se inició el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, esto de conformidad al art. 60.I del CTB, modificado por la Disposición Adicional Décima Segunda de la Ley 317; en este sentido y de acuerdo al marco legal señalado, se establece que en relación al IVA e IT, respecto al periodo fiscal diciembre de 2009, la prescripción corrió desde el 1 de enero de 2011, contando con un lapso de tiempo de ocho años, cuyo plazo acaecería recién el 31 de diciembre de 2018; en este sentido, la Administración Tributaria ejerció sus facultades de determinar el adeudo impositivo dentro del término dispuesto por la Ley 812; es decir, dentro de los ocho años.

I.2.4. Resolución

La Jueza Pública de Familia Décima Quinta de la Capital del departamento de La Paz, constituida en Jueza de garantías, a través de la Resolución 10/2018 de 29 de mayo, cursante de fs. 624 a 628 vta., **concedió** la tutela solicitada; disponiendo la nulidad de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018, y ordenó la emisión de una nueva resolución.

Decisión asumida con base en los siguientes fundamentos: **1)** Cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica; así, el art. 123 de la CPE, establece la garantía jurisdiccional de la irretroactividad de ley; precepto que establece cuatro excepciones en las que no opera; siendo éstas, en materia penal cuando beneficie al imputado; en materia laboral, en materia de corrupción, y una cuarta, que es abierta; puesto que, indica aquellas establecidas en la Norma Suprema. Por su parte, el art. 150 del CTB dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando establezcan sanciones y cómputos más benignos; y, **2)** El objeto de la controversia en la demanda contenciosa administrativa, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas en el art. 59 del mencionado cuerpo normativo en la Disposición Quinta de la Ley 291 y en la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 317, como también las modificaciones del art. 60 del CTB por la Disposición Adicional Sexta de la referida Ley 291 y la Disposición Adicional Décima Segunda de la Ley 317, que establecen respecto a la prescripción, que en la gestión 2013; las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cinco años y que la facultad para ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible. En tal mérito, se evidencia que las Leyes 291 317, fueron aplicadas al caso de autos, pese a que las mismas no se constituyen disposiciones legales más benignas para el ahora accionante, que permita aplicar el principio de favorabilidad; por lo que, no correspondía su aplicación retroactiva,



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

aclarando que no se encuentra en duda la constitucionalidad de las referidas Leyes. Ahora bien, de la revisión minuciosa de antecedentes se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo; es decir, el art. 59 del CTB, sin las modificaciones establecidas precedentemente, al haber sido promulgadas en la gestión 2012; y en cuanto al término de la prescripción el art. 60 del referido Código establecía que éste se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente; por lo que, en el presente caso, se advierte que la Orden de Verificación fue notificada el 16 de diciembre de 2013, acto que dio inicio al procedimiento de fiscalización; motivo por el cual, se suspendió por seis meses la prescripción, ello en concordancia con el art. 62.1 de ese cuerpo legal. Sin embargo, la Resolución Determinativa 17-00935-14 de 14 de julio de 2014, fue notificada el 29 de julio de ese año; consecuentemente, las facultades de determinación de la Administración Tributaria por los periodos enero a noviembre de IVA e IT de la gestión 2009 se encuentran prescritos. Por lo expuesto, se constata que los argumentos del impetrante de tutela son evidentes; pues, la Resolución impugnada, al no haber aplicado la norma vigente para la resolver la prescripción invocada, lesionó el derecho al debido proceso en sus vertientes de motivación y fundamentación de las resoluciones; y, **3)** Como ya se mencionó anteriormente, el instituto de la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad a los contribuyentes, en este contexto, debe quedar claro que dicha prescripción alcanza a las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas intereses y recargos; en el presente caso, dejó voluntariamente precluir su derecho, lo que amerita abrir otros procesos de responsabilidad por la función pública por la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva contra quienes provocaron la extinción de sus facultades.

I.3. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

El presente expediente fue sorteado por primera vez el 23 de octubre de 2018; sin embargo, mediante ACP 0052/2018 de 12 de diciembre (fs. 688 a 661), se declaró legal la excusa de uno de los Magistrados que componen la Sala en la cual radicó la acción de amparo constitucional; por lo que, se procedió a un nuevo sorteo el 16 de abril de 2019, emitiéndose la presente Sentencia Constitucional Plurinacional dentro de plazo legal.

II. CONCLUSIONES

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

- II.1.** Por memorial presentado el 5 de julio de 2016, Antonio Mamani Quispe -ahora accionante- opuso prescripción de la deuda tributaria respecto al IVA y al Impuesto a la Transferencia (IT) del periodo fiscal diciembre de gestión 2009,



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

respecto a la Resolución Determinativa SIN/GDEA/DJCC/UTJ/RD/0029/2016 de 14 de marzo (fs. 213 a 217.)

- II.2.** Cursa RA 231721000199 de 27 de julio de 2017, por la que la Gerente Distrital del SIN de El Alto del departamento de La Paz, resolvió rechazar la prescripción solicitada y continuar con el proceso de ejecución tributaria (fs. 218 a 224).
- II.3.** El accionante interpuso recurso de alzada contra la RA 231721000199, bajo los siguientes argumentos: **i)** Fue notificado con la Orden de Verificación 21150VE00119 Form-7531 y el requerimiento 00131415, en fecha 18 de septiembre de 2015; y posteriormente, el 22 de diciembre de igual año, con la Vista de Cargo 290465 SIN/GDEA/DF/VE/VC/414/2015; en este sentido y en base a dichas fechas, se tiene que la facultad con la que contaba la Administración Tributaria para la determinación de los adeudos tributarios por el IVA y el IT respecto al periodo fiscal diciembre de 2009, se encuentra prescrita; toda vez que, el cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero de 2011 y concluyó el 31 de diciembre de 2014; y, **ii)** Los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB, disponen que las normas se aplican a futuro y no son retroactivas, salvo 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; por lo tanto, para el caso en análisis debió aplicarse el Código Tributario Boliviano vigente antes de las modificaciones referidas a la prescripción (fs. 15 a 27 vta.).
- II.4.** Por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1292/2017 de 27 de noviembre, Rosa Cecilia Vélez Dorado, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, resolvió el recurso de alzada presentado y confirmó la RA 231721000199 (fs. 63 a 71).
- II.5.** Por memorial presentado el 19 de diciembre de 2017, el accionante interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1292/2017; bajo los principales argumentos:
- a)** Los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB, disponen que las normas se aplican a futuro y no son retroactivas, salvo 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; por lo tanto, para el caso en análisis debieron aplicarse las normas del Código Tributario Boliviano que se encontraban aún vigentes; es decir antes de las modificaciones referidas a la prescripción; y,
 - b)** Se advierte que la Resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1292/2017, omitió contemplar y efectuar un análisis profundo respecto a los argumentos y aspectos señalados en instancia de alzada, limitándose simplemente a confirmar la RA 231721000199, sin resolver los aspectos denunciados respecto a la solicitud de prescripción (fs. 83 a 89.).



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

II.6. Por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018 de 20 de febrero, la AGIT resolvió el recurso jerárquico presentado y confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1292/2017; y en consecuencia, mantuvo firme y subsistente la RA 231721000199; bajo los siguientes fundamentos:

- 1)** El art. 59 del CTB, modificado mediante la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE – 2012) -Ley 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley del Presupuesto General del Estado-Gestión 2013 -Ley 317 de 11 de diciembre de 2012-, establece que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro años en la gestión 2012, en cinco años en la gestión 2013, en seis años en la gestión 2014, siete años en la gestión 2015, ocho años en la gestión 2016, nueve años en la gestión 2017 y diez años a partir de la gestión 2018 para: **1.i)** controlar, investigar, verificar y fiscalizar tributos; **1.ii)** determinar la deuda tributaria; y, **1.iii)** Imponer sanciones administrativas;
- 2)** Por su parte, el art. 60 del CTB, establece que: "...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero de año calendario siguiente aquel en se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo"; en el caso de contravenciones, el art. 154. I del citado Código tiene previsto que la Administración Tributaria para sancionar contravenciones prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria;
- 3)** La Ley 812 entró en vigencia a partir del 1 de julio de 2016, modificando el art. 59 del CTB, estableciendo: "Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años para: 1. Controlar, investigar, verificar y fiscalizar tributos, 2. Determinar la deuda tributaria, 3. Imponer sanciones administrativas"; dentro de ese marco normativo, cabe puntualizar que la ley 291 estableció un término de prescripción, bajo una dinámica temporal creciente a partir del 2008, dentro del cual, dicha Administración Tributaria ejerza sus facultades de determinación de la deuda tributaria e imposición de la correspondiente sanción;
- 4)** De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el 18 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria notificó al accionante con la Orden de Verificación 2115OVE00119, comunicando el inicio de un proceso de determinación con alcance al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2009, con este propósito, solicitó la presentación de documentación, misma que fue incumplida; por lo que, se le sancionó con una multa de UFV's1500.- (un mil quinientas unidades de fomento a la vivienda; posteriormente, se le notificó la vista de cargo correspondiente; y ante



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

la no presentación de descargo se pronunció la Resolución Determinativa 17-0272-16 respecto al IVA y al IT; y,

- 5) Toda vez que la referida Resolución Determinativa, fue notificada el 18 de marzo de 2016, de conformidad al art. 60.I del CTB, concordante con el art. 154.I de referido Código, el término de prescripción para el periodo fiscal diciembre de 2009 se inició el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2018; consecuentemente, las facultades para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones de la Administración Tributaria aún no prescribieron (fs. 124 a 132).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El accionante denuncia que la autoridad demandada vulneró el derecho al debido proceso en su vertiente de fundamentación, al aplicar una norma que no se encontraba vigente al momento del inicio del cómputo de la prescripción, efectuando una aplicación retroactiva de la ley, aspecto que incumple lo previsto en el art. 123 de la Constitución Política del Estado y art. 150 del Código Tributario; por lo que, solicita la concesión de tutela, la anulación de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0331/2018, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se ordene la emisión de una nueva resolución respetando sus derechos y garantías constitucionales. En consecuencia, corresponde en revisión, verificar si tales extremos son evidentes a fin de conceder o denegar la tutela impetrada; para el efecto, se analizarán los siguientes temas: **a)** Sobre el debido proceso; **b)** Sobre la fundamentación y motivación de las resoluciones como elementos del debido proceso; **c)** El principio de irretroactividad de la ley; y, **d)** Análisis del caso concreto.

III.1. Sobre el debido proceso

El art. 115.II de la CPE, dispone que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; a su vez, el art. 117.I de la misma Ley Fundamental refiere que: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...".

El derecho al debido proceso, consagrado en la Norma Suprema, se encuentra en armonía con los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, de los cuales es signatario el Estado Boliviano, como la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (PIDCP). Por otra parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, señaló que las garantías del debido proceso no se restringen a los procesos judiciales o jurisdiccionales, pues incluyen procedimientos administrativos de todo orden; entendimiento, que fue recogido en la SCP 0567/2012 de 20 de julio¹, que determinó una

¹El FJ III.4.1, citando: "La Constitución Política de Estado, define que la administración de justicia se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de partes ante el juez, consecuentemente, el art. 115.II de



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

importante doctrina jurisprudencial, en el sentido que el derecho y garantía del debido proceso no se restringe en su aplicación al ámbito jurisdiccional solamente, sino que es extensiva a cualquier procedimiento en el que deba determinarse una responsabilidad.

El reconocimiento del debido proceso como derecho, garantía y principio, también se encuentra plasmado en la SC 0086/2010-R de 4 de mayo en su Fundamento Jurídico III.7, la cual señaló:

...el debido proceso, consagrado en el texto constitucional en una triple dimensión, en los arts. 115.II y 117.I como garantía, en el art. 137 como derecho fundamental y en el art. 180 como principio procesal; y, en los arts. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), como derecho humano...

la CPE señala: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". El art. 117.I de la Norma Suprema, por su parte establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso..."

La Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, en su art. 7 dispone: "Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley".

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, determina que las garantías inherentes al debido proceso, no únicamente son exigibles a nivel judicial, sino también que deben ser de obligatorio cumplimiento por cualquier autoridad pública, señalando que: "De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo (...). Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un «juez o tribunal competente» para la «determinación de sus derechos», esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana". El debido proceso es una garantía de orden constitucional, que en virtud de los efectos de irradiación de la Constitución Política del Estado, es aplicable a cualquier acto administrativo que determine algún tipo de sanción de ese carácter que produzca efectos jurídicos que indudablemente repercuten en los derechos de las personas.

Como ya se ha definido en otras Sentencias Constitucionales, el doctrinario Ticona Póstigo, ha señalado que: "El debido proceso legal, proceso justo o simplemente debido proceso (así como el derecho de acción, de contradicción) es un derecho humano fundamental que tiene toda persona y que le faculta a exigir del Estado un juzgamiento imparcial y justo, ante un juez responsable, competente e independiente, pues, el Estado no sólo está obligado a proveer la prestación jurisdiccional (cuando se ejercitan los derechos de acción y contradicción) sino a proveerla bajo determinadas garantías mínimas que le aseguren tal juzgamiento imparcial y justo". A criterio del tratadista Saenz, "el Debido Proceso en su dimensión adjetiva, se refiere a toda aquella estructura de principios y derechos que corresponden a las partes durante la secuela de todo tipo de proceso, sea este jurisdiccional, sea administrativo, o sea corporativo particular".

Como también ya se expuso en la abundante jurisprudencia constitucional, cualquier proceso administrativo sancionatorio, más aún si este puede derivar en sanciones como la destitución de determinado funcionario público, debe contener los elementos: i) al juez natural, ii) legalidad formal, iii) tipicidad, iv) equidad y v) defensa irrestricta.

El tratadista español, Eduardo García Enterría, al referirse al proceso administrativo sancionador, indicó que: "...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal".

El derecho a la defensa irrestricta, que su vez es componente del debido proceso, se halla reconocido por el art. 115.II de la CPE, cuando señala que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa..."

El doctrinario argentino Alberto Binder afirma: "El Derecho a la Defensa cumple dentro del Proceso Penal, un papel particular, por una parte actúa en forma conjunta con las demás garantías; por la otra, es la garantía que torna operativas a todas las demás", concepto aplicable a los procedimientos sancionadores de esencia administrativa.

El derecho a la defensa irrestricta, es un elemento esencial del proceso sancionatorio. Es uno de los mínimos procesales que necesariamente debe concurrir en cualquier procedimiento sancionatorio, constituyendo de esta manera un bloque de garantías procesales a favor del administrado en procura de efectivizar en todos los casos un proceso justo, no aceptándose el extremo de sustanciar asunto alguno sin conocimiento del procesado, situación inaceptable en cualquier sistema jurídico".



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

Por su parte la SC 0902/2010-R de 10 de agosto, respecto al debido proceso, señaló en su Fundamento Jurídico III.5, que se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado en una triple dimensión, derecho, garantía y principio, y que éste:

....no se concreta en las afirmaciones positivizadas en normas legales codificadas, sino que se proyecta hacia los derechos, hacia los deberes jurisdiccionales que se han de preservar con la aspiración de conseguir un orden objetivo más justo, es decir, el debido proceso es el derecho a la justicia lograda a partir de un procedimiento que supere las grietas que otrora lo postergaban a una simple cobertura del derecho a la defensa en un proceso.

En resumen, se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas, y conforme a la jurisprudencia constitucional, sufrió una transformación de un concepto abstracto que perseguía la perfección de los procedimientos, es decir, que daba preeminencia a la justicia formal, a un ideal moderno que destaca su rol como única garantía fundamental para la protección de los derechos humanos.

III.2. Sobre la fundamentación y motivación de las resoluciones como elementos del debido proceso

Respecto al contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y/o motivada, la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre², desarrolló las cuatro finalidades implícitas que determinan el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y/o motivada, ya sea judicial, administrativa o cualesquier otra, que resuelva un conflicto o una pretensión: **1)** El sometimiento manifiesto a la Constitución Política del Estado, conformada por: **1.i)** La Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, **1.ii)** Los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman parte del bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia de los principios de constitucionalidad y de legalidad; **2)** Lograr el convencimiento de las partes, que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa el valor justicia y los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia; **3)** Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; **4)** Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o

²El FJ III.1, manifiesta: "En ese marco, se tiene que el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y motivada (judicial, administrativa, o cualesquier otra, expresada en una resolución en general, sentencia, auto, etc.) que resuelva un conflicto o una pretensión está dado por sus finalidades implícitas, las que contrastadas con la resolución en cuestión, dará lugar a la verificación de su respeto y eficacia. Estas son: (1) El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: 1.a) La Constitución formal; es decir, el texto escrito; y, 1.b) Los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; (2) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: El valor justicia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia; (3) Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; y, (4) Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad".



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad; posteriormente, a través de la SCP 0100/2013 de 17 de enero³, se suma un quinto elemento de relevancia constitucional; cual es: **5)** La exigencia de la observancia del principio dispositivo, que implica la obligación que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos.

Respecto a la segunda finalidad, tanto la SCP 2221/2012 como la SCP 0100/2013, señalan que la **arbitrariedad** puede estar expresada en una decisión: **i)** Sin motivación, cuando la resolución no da razones que la sustenten; **ii)** Con motivación arbitraria, cuando se basa en fundamentos y consideraciones meramente retóricas o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba, o en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso; **iii)** Con motivación insuficiente, cuando no se da razones de la omisión de pronunciamiento sobre los planteamientos de las partes; y, **iv)** Por la falta de coherencia del fallo, se da: **iv.a)** En su dimensión interna, cuando no existe relación entre las premisas -normativa y fáctica- y la conclusión -por tanto-; y, **iv.b)** En su dimensión externa, implica que la resolución debe guardar correspondencia con lo pedido o impugnado por las partes. Ambos entendimientos, sobre la coherencia interna y externa, tienen su antecedente en la SC 0863/2003-R de 25 de junio⁴, así como en la SC 0358/2010-R de 22 de junio⁵, estableciendo que

³El FJ III.2, indica: "A las cuatro finalidades implícitas que determinan el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada o derecho a una resolución motivada (judicial, administrativa, o cualesquier otra, expresada en una resolución en general, sentencia, auto, etc.) que resuelva un conflicto o una pretensión cuáles son: 1) El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: 1.a) la Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, 1.b) los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; 2) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: el valor justicia, el principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de razonabilidad y el principio de congruencia; 3) Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; 4) Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad (SCP 2221/2012 de 8 de noviembre, se suma un quinto elemento de relevancia constitucional; y, 5) La exigencia de la observancia del principio dispositivo.

5) La observancia del principio dispositivo, implica la exigencia que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos. Conceptualmente las pretensiones son distintas a los alegatos o argumentos que esgrima la parte procesal. Para su distinción, debe tenerse en cuenta el petitum, la petición de la pretensión; es decir, qué es lo que se pide; por lo que si el juzgador se aparta de las exigencias derivadas de las pretensiones formuladas por las partes a la hora de aplicar e interpretar la norma que servirá de sustento jurídico a su decisión incurrirá en lesión al derecho a una resolución motivada o derecho a una resolución fundamentada.

De ahí que se cumple el principio dispositivo, como un elemento del contenido esencial de una resolución fundamentada o resolución motivada, cuando existe congruencia, es decir, una relación entre la pretensión de las partes con la parte dispositiva de la sentencia. Por ello, estará satisfecho el principio dispositivo, cuando exista estricta correspondencia entre la parte dispositiva de la sentencia, sustentada en los fundamentos de la misma, y las pretensiones oportunamente planteadas por las partes, imponiendo una barra de contención al juzgador a efectos de que no decida más allá de lo debatido o deje de fallar el caso sometido a su conocimiento".

⁴El FJ III.3, expresa: "Que, al margen de ello, también cabe reiterar que el art. 236 CPC, marca el ámbito de contenido de la resolución a dictarse en apelación, pues estipula que la misma, deberá circunscribirse precisamente a los puntos resueltos por el inferior y que además hubieran sido objeto de apelación y fundamentación, de manera que el Juez o tribunal ad-quem, no puede ir más allá de lo pedido, salvo en los casos en que los vicios de nulidad constituyan lesiones a derechos y garantías constitucionales como cuando la nulidad esté expresamente prevista por ley".

⁵El FJ III.3.1, señala: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes".



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

en el ámbito procesal, el principio de congruencia se entiende no solo como la correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sino que además implica la concordancia del fallo; es decir, su coherencia interna, entendimiento que fue reiterado en la SCP 1915/2012 de 12 de octubre⁶, entre otras. Por su parte, respecto a la congruencia de las resoluciones de segunda instancia, la SC 0682/2004-R de 6 de mayo⁷ señaló que el pronunciamiento debe guardar correspondencia con los agravios de la apelación y la contestación de alzada.

En resumen, de acuerdo a la jurisprudencia constitucional glosada, **una resolución será arbitraria cuando carezca de motivación o ésta sea arbitraria o insuficiente; asimismo, cuando la resolución no tenga coherencia o congruencia interna o externa.**

La jurisprudencia contenida en las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 2221/2012 y 0100/2013, citadas anteriormente, fue modulada por la **SCP 0014/2018-S2 de 28 de febrero**; la cual, entendió que únicamente es posible conceder la tutela y disponer la nulidad de la resolución judicial o administrativa, ordenando se emita otra nueva, ante la denuncia de arbitraria o insuficiente fundamentación; previo análisis de la incidencia de dicho acto supuestamente ilegal en la resolución que se está cuestionando a través de la acción de amparo constitucional; es decir, previo análisis de su relevancia constitucional, por cuanto, si no tiene efecto modificadorio en el fondo de la decisión, la tutela concedida por este Tribunal, únicamente tendría como efecto el que se pronuncie una nueva resolución con el mismo resultado; en ese sentido, en el Fundamento Jurídico III.1, estableció que:

Ahora bien, la jurisprudencia precedentemente citada debe ser complementada a partir de la **relevancia constitucional** que tenga la alegada arbitraria o insuficiente fundamentación y motivación de las resoluciones, es decir, que deberá analizarse la incidencia de dicho acto supuestamente ilegal en la resolución que se está cuestionando a través de la acción de amparo constitucional; pues, si no tiene efecto modificadorio en el fondo de la decisión, la tutela concedida por este Tribunal únicamente tendría como efecto el que se pronuncie una nueva resolución con el

⁶El FJ III.2, indica: "La abundante jurisprudencia del extinto Tribunal Constitucional, ha señalado con relación al principio de congruencia -que es determinante en cualquier proceso judicial o administrativo- como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, que implica la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, que debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y juicios de valor emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan la razón que llevó a la determinación que se asume (SC 1619/2010-R de 15 de octubre). Bajo ese razonamiento, el principio de congruencia forma parte de derecho-garantía-principio del debido proceso, contemplado en el art. 115.I de la CPE".

⁷El FJ III.1, refiere: "Además de ello, toda resolución dictada en apelación, no sólo por disposición legal sino también por principio general, debe sujetarse a los puntos de apelación expuestos por la parte apelante, que se entiende deben estar relacionados con lo discutido ante el juez *a quo*. Para el mismo objetivo -resolver la apelación-, también el juez *ad quem*, si se trataran de varias apelaciones y deba resolverlas en una sola resolución deberá individualizar a las partes, lo que supone también, la individualización de sus pretensiones y resolverlas de la misma forma; pues en el único caso que podrá dirigirse en su fundamentación a dos o más apelantes, será cuando éstos hubieran coincidido en sus argumentos al presentar su apelación, o varios hubieran presentado apelación en forma conjunta. Ahora bien, la misma obligación que tiene el juez *ad quem* frente a los apelantes, también debe cumplirla frente a la parte adversa, para el caso de que el procedimiento aplicable admita que la misma pueda responder al recurso, pues omitir las consideraciones a la respuesta igual que no responder a los puntos de apelación, resulta arbitrario y por lo mismo, daría lugar a una omisión indebida plasmada en la resolución que resuelve la apelación".



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

mismo resultado; consiguientemente, a partir de una interpretación previsor, si bien la arbitraria o insuficiente fundamentación, aun carezca de relevancia, deberá ser analizada por el Tribunal Constitucional Plurinacional; empero, corresponderá denegar la tutela por carecer de relevancia constitucional, con la aclaración que este entendimiento es únicamente aplicable a la justicia constitucional que no exigirá para efectuar el análisis, que la o el accionante cumpla con carga argumentativa alguna.

Entendimiento desarrollado también en la SCP 0018/2018-S2 de 28 de febrero.

III.3. El principio de irretroactividad de la Ley

La Constitución Política del Estado en su art. 123, dentro del Capítulo destinado a garantías jurisdiccionales, establece que:

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 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.

La SCP 0770/2012 de 13 agosto en el Fundamento Jurídico III.3, reiterando el entendimiento asumido en la SC 0334/2010-R de 15 de junio, sobre el principio de irretroactividad de la ley, señala:

El fundamento jurídico del principio de irretroactividad, es la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico, porque sin el mencionado principio se presentan confusiones sobre la oportunidad de regulación, de suerte que en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada, que resultaba exorbitante al sentido de la justicia, por falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídica, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

Es por ello, que el principio de irretroactividad no se contrapone con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales, sin que esto implique el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos.

Por su parte la SCP 1169/2016-S3 de 26 de octubre, manifestó:

Concordante con el precedente constitucional esta Sala considera que la irretroactividad de la ley al constituir una garantía a favor del ciudadano y no del Estado, impide también, que una norma reciente pueda afectar a plazos de



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

prescripción que empezaron a computarse en vigencia de una norma anterior, pues ello significaría desconocer el principio de irretroactividad de la ley y consentir una aplicación retroactiva, pues a los actos que se produjeron en un determinado tiempo, corresponde se aplique la normativa legal vigente en ese momento, lo contrario significaría contrariar el mandato constitucional de la irretroactividad como garantía a favor del ciudadano, desconocer el orden público, la seguridad y estabilidad jurídica. No obstante, la regla de prohibición de aplicación retroactiva de una norma encuentra su excepción bajo el principio de favorabilidad y cuando se trate de normas penales, sociales y en normas de carácter adjetivo.

En el ámbito Tributario el art. 150 del CTB, determina que: "La normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o termino de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En ese contexto, se entiende que la nueva norma rige para lo venidero y no para hechos pasados, criterio que guarda coherencia con el art. 123 de la CPE, siendo de aplicación en materia tributaria, el principio de favorabilidad establecido en el art. 150 del CTB; pues, teniendo en cuenta dicho principio, la nueva norma puede ser aplicada cuando favorezca al sujeto pasivo o tercero responsable. Por ello, las modificaciones normativas tienen la finalidad que distintas situaciones jurídicas que no se encontraban presentes en el pasado, se ajusten a la nueva realidad, sin que ello involucre el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas ni la vulneración de los derechos adquiridos.

III.4. Análisis del caso concreto

El accionante denuncia la vulneración de su derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación; por cuanto, dentro del proceso administrativo sancionador iniciado en su contra por la Administración Tributaria, opuso la prescripción de su deuda tributaria, respecto al IVA e IT del periodo fiscal diciembre de la gestión 2009; sin embargo, la misma fue denegada, ya que para el cómputo de la prescripción se aplicaron retroactivamente y de forma desfavorable las Leyes 291 y 317, como también la Ley 812, que modificaron el art. 59 del CTB.

De los antecedentes que informan la presente acción de defensa, se advierte que el SIN, inició al ahora accionante, un proceso de verificación correspondiente al periodo fiscal 2009 respecto al impuesto al valor agregado (IVA); como resultado del mismo se emitió en su contra la Vista de Cargo 29-0465-15, dando inicio al proceso de determinación de tributos adeudados, en el cual se pronunció la Resolución Determinativa 17-0272-16; por lo que, notificado con ésta, solicitó la prescripción de la facultad de determinación tributaria, misma que fue resuelta por RA 231721000199, por la cual, la Gerencia Distrital de El Alto del SIN, rechazó dicha solicitud; por esta razón, presentó el recurso de alzada contra dicha Resolución; sin embargo, por Resolución de alzada ARIT/LPZ/RA 1292/2017, la ARIT de La Paz, confirmó la RA 231721000199.



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

Ante tal determinación, el accionante interpuso recurso jerárquico, alegando principalmente que los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB, disponen que las normas se aplican a futuro y no son retroactivas, salvo 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; por lo tanto, para el caso en análisis debió aplicarse el Código Tributario Boliviano vigente antes de las modificaciones referidas a la prescripción.

Sin embargo, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018 la AGIT, resolvió el recurso Jerárquico presentado y confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1292/2017; y en consecuencia, mantuvo firme y subsistente la RA 231721000199; bajo los siguientes fundamentos:

- 1) El art. 59 del CTB modificado mediante Leyes 291 y 317, establece que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro años en la gestión 2012, a los cinco años en la gestión 2013, a los seis años de la gestión 2014, a los siete años en la gestión 2015, a los ocho años en la gestión 2016, a los nueve años en la gestión 2017 y a los diez años a partir de la gestión 2018 para: **i)** controlar, investigar, verificar y fiscalizar tributos; **ii)** determinar la deuda tributaria; y, **iii)** imponer sanciones administrativas;
- 2) Por su parte, el art. 60 del CTB, señala que "...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero de año calendario siguiente aquel en se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo"; en el caso de contravenciones, el art. 154.I del citado Código, tiene previsto que la Administración Tributaria, para sancionar contravenciones prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria;
- 3) La Ley 812 entró en vigencia a partir del 1 de julio de 2016, modificando el art. 59 del CTB, estableciendo: "Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para: 1. Controlar, investigar, verificar y fiscalizar tributos, 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas"; dentro de ese marco normativo, cabe puntualizar que la Ley 291 estableció un término de prescripción, bajo una dinámica temporal creciente a partir del 2008, dentro del cual la Administración Tributaria ejerza sus facultades de determinación de la deuda tributaria e imposición de sanción tributaria;
- 4) De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el 18 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria notificó al accionante con la Orden de Verificación 2115OVE00119, comunicando el inicio de un proceso de determinación con alcance al débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2009,



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

- con este propósito, solicitó la presentación de documentación, misma que fue incumplida; por lo que, se le sancionó con una multa de UFV's 1500.-; posteriormente, se le notificó con la Vista de Cargo correspondiente; y ante la no presentación de descargo se pronunció la Resolución Determinativa 17-0272-16 respecto al IVA e IT; y,
- 5)** Toda vez que la referida Resolución Determinativa, fue notificada el 18 de marzo de 2016, de conformidad al art. 60.I del CTB, concordante con el art. 154.I de referido Código, el término de prescripción para el periodo fiscal diciembre de 2009 se inició el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2018; consecuentemente, las facultades para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones de la Administración Tributaria aún no prescribieron.

Bajo estos antecedentes, y lo expresado por el demandante de tutela queda claro que el acto lesivo denunciado se constituye en la presunta aplicación retroactiva de la Ley 812, que modificó el Código Tributario Boliviano en cuanto a su régimen de prescripción, más concretamente, la facultad de determinar la deuda tributaria, misma que siendo opuesta por el accionante, fue denegada en todas sus instancias administrativas, siendo la última Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018 emitida por la AGIT, la que se denuncia como ilegal y vulneratoria a derechos fundamentales, principalmente por la aplicación retroactiva antes señalada.

Ahora bien, de la compulsa y análisis de los fundamentos de la Resolución impugnada, se advierte que los mismos se constituyen en arbitrarios; por cuanto, no se consideró que la prescripción no debió ser computada desde el momento en la que fue opuesta o solicitada, ni desde la emisión de la Resolución Determinativa, sino desde el año en que se inició el cómputo del plazo de la prescripción; y que por otra parte, ésta debió ser resuelta conforme y de acuerdo a la normativa vigente al momento del hecho generador del adeudo tributario; en este entendido, y al no haberse observado estos dos trascendentales aspectos, queda claro que se lesionó la garantía de la irretroactividad de ley. En efecto, si consideramos que tanto la notificación con la Orden de Verificación 2115OVE00119 practicada el 18 de septiembre de 2015, la Vista de Cargo 29-0465-15 y la Resolución Determinativa 17-0272-16, que se refieren a adeudos tributarios por el IVA e IT, respecto al periodo fiscal diciembre 2009, el cómputo de la prescripción debió realizarse en base y de acuerdo a los arts. 59 y 60 del CTB antes de su reforma por las Leyes 291 y 317 de septiembre y diciembre de 2012, respectivamente, y la Ley 812 de julio de 2016, ya que las mismas fueron promulgadas de manera posterior al hecho generador relativo al IVA e IT.

En este contexto la prescripción sometida a análisis, tuvo necesariamente que considerar la normativa vigente al periodo fiscalizado y en consecuencia, determinar si ésta operó o no, en función a los plazos y mecanismos de cómputo estipulados en dicha normativa; pues, no resulta



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

constitucionalmente aceptable que se pretenda la aplicación retroactiva de normas tributarias posteriores al hecho generador del adeudo tributario, máxime, si éstas no resultan más favorables, como acontece en el presente caso.

Con lo cual y por todas las razones señaladas precedentemente se evidencia que la prescripción opuesta por el accionante, fue denegada en todas las instancias administrativas y confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0331/2018 emitida por la AGIT, vulnerando el derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación de las resoluciones; por cuanto, la misma contiene argumentos arbitrarios que desconoce la garantía de irretroactividad prevista en la Constitución Política del Estado, razón que determina la concesión de la tutela impetrada a efecto que se emita una nueva resolución que resuelva la prescripción solicitada, conforme lo señalado precedentemente.

Finalmente, cabe aclarar que si bien se concede la tutela en relación a todas las autoridades demandadas; sin embargo, solo se dispondrá la anulación de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0331/2018, emitida por la AGIT; pues, en el marco de una interpretación previsor, se busca la finalidad de no dilatar la ejecución de la tutela a los derechos del accionante, dispuesta en este fallo constitucional.

En consecuencia, la Jueza de garantías, al **conceder** la tutela impetrada, obró correctamente.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Segunda, en virtud de la autoridad que le confieren la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 10/2018 de 29 de mayo, cursante de fs. 624 a 628 vta., pronunciada por la Jueza Pública de Familia Décima Quinta de la Capital del departamento de La Paz; y en consecuencia, **CONCEDER** la tutela solicitada, ratificando lo dispuesto por la Jueza de garantías y sobre la base de los fundamentos expuestos en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. MSc. Julia Elizabeth Cornejo Gallardo
MAGISTRADA

Fdo. MSc. Carlos Alberto Calderón Medrano
MAGISTRADO