



Análisis Legal Semanal

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA: LA APLICACIÓN RETROACTIVA DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

Federico Escóbar Klose

Asesor Legal FEPC

Desde la gestión 2013, la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) está sentando un funesto precedente relacionado con la prescripción, prevista en el artículo 59 del Código Tributario Boliviano (CTB).

El CTB, en su artículo 59, parágrafo I, versión inicial, decía: *“I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.”*; consecuentemente, el año 2008, que se encontraba vigente dicho texto, la Administración Tributaria y el Contribuyente conocían, con total certeza, que las acciones de la Administración Tributaria, previstas en los numerales 1, 2 y 3 de dicho artículo, se encontraban prescritas a partir del 1 de enero de 2013 (iniciando el cómputo desde el 1 de enero de 2009, conforme dispone el artículo 60 del CTB); de esa manera, la Administración Tributaria tenía un parámetro para planificar sus fiscalizaciones y, por su parte, el Contribuyente sabía a qué atenerse respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de dicho año.

Posteriormente, con la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 se modificaron los plazos de prescripción, estableciéndose un régimen de prescripciones diferenciado por gestiones. Es así que, la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley modifica el artículo 59 del CTB, señalando: *“I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.*

Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.”. La última parte (subrayado) del párrafo I del artículo 59 transcrito, otorgaba certeza jurídica a la Administración Tributaria y al Contribuyente de que el plazo de prescripción de las acciones del ente fiscal, a partir del año 2012, se irían incrementando, pero respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento ocurriesen el 2012, 2013 y así sucesivamente, y respecto a las contravenciones tributarias que ocurriesen en dichos años. El espíritu de la modificación del artículo 59 del CTB quedaba claro con lo señalado en la última parte del párrafo I de dicho artículo; es decir, eran plazos que no se aplicarían retroactivamente, sino para lo venidero, en total concordancia con lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Política del Estado que indica: *“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.”*

Sucede que, mediante Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 se deroga la última parte del párrafo I del artículo 59 del CTB; quedando dicha norma redactada como sigue: *“I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.”*

Con ello, la AIT está realizando una interpretación y aplicación de dicho artículo que vulnera el artículo 123 de la Constitución, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 150 del CTB que indica: *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.”*, y en forma contraria al principio de seguridad jurídica.

La AIT está aplicando retroactivamente el párrafo I del artículo 59 del CTB, como por ejemplo en sus Resoluciones AGIT-RJ 1444/2013 de 13/08/2013, AGIT-RJ 1356/2014 de 23/09/2014,

estableciendo que, con la derogación de la última parte del párrafo I del artículo 59 del CTB realizada mediante Ley N° 317, el término de la prescripción en la gestión 2013 es de 5 años hacia atrás (2008), en la gestión 2014 es de 6 años hacia atrás (2008), en la gestión 2015 es de 7 años hacia atrás (2008) y así sucesivamente hasta el 2018 que el término de prescripción será de 10 años hacia atrás (2008); en otras palabras, a criterio de la AIT, las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido el 2008 recién prescribirán el 1 de enero de 2019; la AIT sustenta dicha aplicación, debido a que el actual texto del artículo 59.I del CTB ya no prevé que las ampliaciones de los plazos de prescripción sea respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dichos años, tal como se preveía antes de la modificación efectuada por la Ley N° 317.

Consideramos que dicho sustento no es correcto, ya que el artículo 59.I del CTB, aún sin la última parte del párrafo I que fue derogado por la Ley N° 317, no puede aplicarse retroactivamente en conformidad con los artículos 123 de la Constitución y 150 del CTB.

El ordenamiento jurídico boliviano, al igual que muchos sistemas tributarios extranjeros, admite que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción; es así que, la Sección VII del Capítulo II (Los Tributos) del Título I (Normas Sustantivas y Materiales) del CTB, se refiere a las formas de extinción de la obligación tributaria, encontrándose entre ellas la prescripción. El fundamento de la prescripción fiscal es la necesidad de dar estabilidad legal y certeza a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Como se dijo, el año 2008 la Administración Tributaria sabía que sus facultades, respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento hubiesen ocurrido en dicho año, prescribirían a los cuatro años; de la misma manera el Contribuyente conocía dicha situación. Cambiar las reglas pretendiendo la aplicación retroactiva de los nuevos plazos de prescripción también implica violentar el principio de seguridad jurídica, que, según el tratadista Ossorio, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio; a su vez, la seguridad jurídica limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. El principio de certeza esta completamente ligado al de seguridad jurídica y consiste en que los supuestos de hecho deben ser descritos de manera precisa, categórica y certera, también consiste en el conocimiento que nos proporciona la ley para determinar nuestros derechos y saber el límite de nuestra posibilidad de actuar jurídicamente, en otras palabras es el “saber a qué atenerse” por el conocimiento de la ley o

intuitivamente por el entorno de certeza que crea la propia ley. En ese marco, la certeza que podría haber tenido el Contribuyente el año 2008 en referencia al plazo de prescripción, fue lesionada totalmente con las resoluciones de la AIT que aplican retroactivamente el artículo 59.I (versión Ley N° 317).

El Tribunal Supremo de Justicia, en su Auto Supremo N° 5/2014 de 27 de marzo de 2014 (Sala Plena), señala que, en materia tributaria, la prescripción es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, ya que de otro modo la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás. Sólo suponga que el año 2018 se promulga una Ley que modifica el parágrafo I del artículo 59 del CTB indicando que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los once años a partir de la gestión 2019; aquello significaría, con el actual precedente de la AIT, que nuevamente la gestión 2008 podría ser fiscalizada en el 2019, y así sucesivamente, al antojo del legislador y de no cambiarse el desastroso razonamiento de la AIT, la gestión 2008 podría ser fiscalizada eternamente. Esta más que evidente la falta de certeza jurídica que causa la aplicación retroactiva del artículo 59.I del CTB y cómo vulnera el principio de seguridad jurídica.

Por otra parte, cabe traer a colación que el Derecho Tributario tiene dos grandes ramas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo); el primero, conforme señaló el tributarista Benitez, constituye su ordenamiento jurídico medular conformado por el conjunto de normas que regulan la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el Contribuyente al producirse el hecho generador del tributo, así por ejemplo pertenecen al derecho tributario material las disposiciones que regulan las causas de extinción de la obligación tributaria por prescripción (Alfredo Benitez, Derecho Tributario, págs. 70 y 71); es decir, la prescripción, como forma de extinción de las obligaciones tributarias, pertenece al derecho tributario material y no al formal. ¿Porque es importante esa clasificación? porque la misma AIT se ha referido a la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, indicando los casos en los que rige el principio "*tempus comici delicti*" (aplicar norma vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito) y aquellos en los que rige el principio "*tempus regis actum*" (norma aplicable es la vigente el momento de iniciarse el procedimiento), estableciendo que **si se trata de normas materiales (o sustantivas) se sujetan al principio "*tempus comici delicti*"; consecuentemente, en materia de prescripción, debería aplicarse la norma vigente al momento en que el plazo de vencimiento de la obligación tributaria hubiese ocurrido.** A lo que se añade

lo establecido en la Resolución AGIT-RJ/0119/2010, que el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: **el derecho a quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible**. Asimismo, la AIT ha señalado que el uso del “*tempus regit actum*” cuando la norma aplicable al caso concreto es de naturaleza sustantiva, como es la prescripción, provoca anulabilidad (STG-RJ/0243/2006); lo que significa que con la aplicación retroactiva del artículo 59.I (versión Ley N° 317) la misma AIT está generando anulabilidad, que se espera que mediante contencioso administrativo ante el Tribunal Supremo de Justicia se subsane esa situación.

Con todo lo dicho, es evidente que la AIT está aplicando retroactivamente el párrafo I del artículo 59 del CTB, vulnerando los artículos 123 de la Constitución y 150 del CTB, en forma contraria al principio de seguridad jurídica y contradiciéndose de sus propias resoluciones (generando anulabilidades).

Finalmente, cabe recordar lo expuesto en el Análisis Legal Semanal N° 153 de 11 de julio de 2014; ya que en aplicación de los arts. 158.I.11, 172.11 y 321.III de la Constitución Política del Estado y conforme las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 2056/2012 de 16 de octubre de 2012 y N° 1911/2013 de 29 de octubre de 2013, las Leyes N° 291 y 317, al ser leyes presupuestarias, tienen carácter temporal, puesto que su vigencia se limita al periodo fiscal para el cual fue propuesto, incluida las modificaciones que a través de la misma se hicieran; consecuentemente, existe un Principio de Anualidad que debe cumplir toda Ley del Presupuesto General del Estado o sus leyes modificatorias, dado que la Constitución establece la vigencia de ese tipo de ley por un periodo fiscal, rigiendo solo para la gestión anual para la cual fue aprobada, no pudiendo excederse de la misma. Consecuentemente, el régimen de prescripciones diferenciado por gestiones establecido por Ley N° 291 y, sobre todo, la derogación de la última parte del párrafo I del artículo 59 del CTB mediante Ley N° 317, no están vigentes y su aplicación resulta inconstitucional.