



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL
SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0231/2017-S3
Sucre, 24 de marzo de 2017

SALA TERCERA

Magistrada Relatora: Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez

Acción de amparo constitucional

Expediente: 16649-2016-34-AAC

Departamento: Chuquisaca

En revisión la Resolución 26/2017 de 31 de enero, cursante de fs. 231 a 238 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Juan Carlos Mariscal Durán, Gerente Distrital a.i. de Quillacollo del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)** contra **Jorge Isaac von Borries Méndez y Antonio Guido Campero Segovia, Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 14 y 19 de septiembre de 2016, cursantes de fs. 42 a 57 vta. y 66 a 68 vta., la parte accionante manifestó que:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

En uso de las facultades y atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano -Ley 2492 de 2 de agosto de 2003- y como resultado de un proceso de fiscalización iniciado contra el contribuyente Natalio Ladislao Saunero Pardo, la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN emitió la Resolución Determinativa (RD) 17-00935-14 de 14 de julio de 2014, mediante la cual se determinó que el indicado contribuyente no pagó sus obligaciones tributarias por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de los períodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por la suma de UFV's758 151.- (setecientos cincuenta y ocho mil ciento cincuenta y un unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a Bs1 488 664.- (un millón cuatrocientos ochenta y ocho mil seiscientos sesenta y cuatro bolivianos), importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, decisión

que fue notificada el 29 de julio de ese año.

Contra el mencionado fallo, el contribuyente interpuso recurso de alzada, impugnando principalmente lo referido a la prescripción de las obligaciones tributarias del IVA, IT e IUE de la gestión 2009, habiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, emitido la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 de 17 de noviembre resolviendo revocar parcialmente la deuda establecida en la RD 17-00935-14, declarando prescritas las facultades de la Administración Tributaria para la determinación del IVA e IT de los periodos de enero a noviembre de 2009, y manteniendo firme para su cobro los impuestos del IVA, IT e IUE de los períodos fiscales que comprenden del mes de diciembre de ese año, así como las Actas por Contravenciones Tributarias.

Contra el fallo de alzada, la Administración Tributaria planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015 de 24 de febrero, a través de la cual se dispuso revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 emitida por la ARIT Cochabamba, dentro del recurso de alzada formulado por Natalio Ladislao Saunero Pardo contra la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria dispuesta en la RD 17-00935-14 por el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales comprendidos de enero a diciembre de la gestión 2009. Es así que contra esa Resolución de recurso jerárquico, el citado contribuyente, interpuso demanda contencioso administrativa que fue sustanciada por los Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia -hoy demandados-, mediante Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016, por la cual declararon probada la demanda y en su mérito revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014, pronunciada por la ARIT Cochabamba.

Las autoridades hoy demandadas a momento de dictar la Sentencia 39 no aplicaron correctamente el art. 59 del Código Tributario Boliviano (CTB), pues un elemento que debía valorarse al momento de establecer el cómputo de la prescripción del Tribunal de la causa, era el hecho de señalar que el cómputo de la prescripción, debía realizárselo desde la óptica del ejercicio de un derecho subjetivo de un titular o sujeto de derechos, como era el Servicio de Impuestos Nacionales o Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria, hecho que no sucedió, por cuanto definieron a la prescripción como un derecho que le corresponde al sujeto pasivo, por lo que efectuaron un error de aplicación del art. 68 del CTB, al efectuar un reconocimiento de derechos que aún no estaban consolidados en favor del sujeto pasivo como si se tratara del titular de los derechos, que no se encontraban consolidados.

Teniendo en cuenta la teoría de los derechos adquiridos y expectaticios, las Leyes 291 de 22 de septiembre y 317 de 11 de diciembre ambas de 2012, no pueden afectar derechos adquiridos y consolidados por los contribuyentes, pues ello implicaría efectuar una aplicación retroactiva de la ley, pero pueden afectar a las situaciones expectativas o llamados "derechos espectaticios" que aún no se

consolidaron por estar pendientes de cumplimiento, ya sea porque les falta algún requisito de forma, de fondo o no se cumplió un plazo o una condición señalada por ley para consolidar el derecho. En tal sentido, se debe señalar que la prescripción tributaria puede en determinado momento ser un derecho adquirido o una situación espectativa, si se cumplió el término de la prescripción y ya operó esta bajo la legislación anterior, por tanto se considera un derecho adquirido que las nuevas leyes no pueden modificar ni afectar, puesto que ya el monto del tributo o sanción prescrito pasaron a formar parte del patrimonio del sujeto pasivo, pues jurídica y contablemente se produjo la extinción de la obligación tributaria y así se registra y muestra en los estados financieros y documentos contables, en cambio si a la fecha de entrada en vigencia de las nuevas normas jurídicas, la prescripción aun no operó, se constituye tan solo en una situación espectativa en la que aún no consolidó ni adquirió ningún derecho. Es decir esa prescripción que no se aplicó, nunca llegó a ser parte del goce de un derecho efectivo del contribuyente, por lo que la obligación tributaria nunca se consolidó en el patrimonio del sujeto pasivo como deuda extinta, por tanto la misma puede ser modificada por el legislador a través de nuevas leyes en pleno ejercicio de su potestad legislativa.

Cuando la Sentencia 39 señala: *"...se evidencia que la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicables al caso de autos contemporáneo al momento de la resolución en sede administrativa. En consecuencia, esta Ley no constituye en los hechos una disposición legal más benigna para el ahora demandante que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva, siendo necesario señalar que no se encuentra en duda la constitucionalidad de la Ley 291 y 317..."*(sic), por una parte reconoce como un derecho, el instituto de la prescripción al demandante sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria; empero, no reconoce el derecho que le fue ampliado al sujeto activo de dicha relación jurídica, al contrario afirmó la no aplicación de una ley vigente -291 y 317-, hecho que causa incertidumbre y falta de certeza en la administración tributaria, ya que después de afirmar la no aplicación de las leyes descritas se reconoce su constitucionalidad.

En ese entendido, pese al reconocimiento de la constitucionalidad de las Leyes 291 y 317, las autoridades demandadas de forma contradictoria y sin fundamento alguno omitieron su aplicación al momento de resolver la demanda presentada por Natalio Ladislao Saunero Pardo, contraviniendo el art. 164.II de la Constitución Política del Estado (CPE), reconociendo derechos no constituidos a favor del demandante, que no fueron adquiridos por el sujeto pasivo y que el instituto de la prescripción en materia tributaria y de forma positiva en el Código Tributario Boliviano -Ley 2492-, es claro establecer que la prescripción es a la acción, a la facultad, al derecho de la administración tributaria, por lo que el Tribunal Supremo de Justicia no puede arbitrariamente dejar de lado u omitir la aplicación de una norma plenamente vigente, más aun cuando la aplicación de esa norma fue realizada en todas las etapas administrativas de impugnación; es decir, que no le correspondía manifestar "si una norma vigente no es aplicable"

(sic), porque es contrario al principio de irretroactividad y favorabilidad, si no que por el principio de seguridad jurídica y de legalidad, se debe expresar por qué la normativa vigente conforme al art. 164 de la Norma Suprema, cuyo contenido prevé una modificación u ampliación para el ejercicio de las acciones de la Administración Tributaria, dentro de las gestiones 2008, 2009 y 2011 no sería aplicable, pese a su vigencia y cuál sería entonces la finalidad y la forma de aplicación de esta norma, por lo que a la justicia ordinaria no le corresponde determinar si una norma vigente se halla o no contraria a la Constitución Política del Estado; por consiguiente, se desconoció que todas las autoridades jurisdiccionales a momento de emitir sus fallos se encuentran sometidos a la Norma Suprema, mas ese mandato en el caso no fue cumplido, pues deliberadamente se omitió aplicar una norma vigente, sin explicación o fundamentación alguna.

Si bien las autoridades demandadas, efectúan una relación inextensa respecto a la irretroactividad de la norma y la favorabilidad desde la Constitución Política del Estado, omiten realizar una fundamentación desde el punto de vista de los institutos previstos en el Código Tributario Boliviano, pues si bien las autoridades administrativas se deben a la Norma Suprema, también es su obligación basar sus fundamentos en las leyes que rigen la materia, en el caso respecto a la prescripción de las "Acciones de la Administración Tributaria para ejercer sus facultades de determinación de deuda tributaria" (sic), reconocido como un derecho subjetivo propio del SIN.

Por otro lado, la Sentencia denunciada de ilegal, no hace una diferencia entre la potestad de la Administración Tributaria de determinar la obligación tributaria, controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, de la potestad de iniciar acciones para imponer sanciones cuando el contribuyente no cumplió lo dispuesto por las normas legales, aspecto que se torna en trascendente, por cuanto los tributos no participan de la naturaleza de las contravenciones, sino que las normas tributarias punitivas, que comienzan a tener aplicación cuando las normas tributarias propiamente dichas no fueron respetadas.

El proceso que fue resuelto por los hoy demandados, versa sobre la facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y en ningún momento la de imponer sanciones por contravenciones, diferenciación importante que omitió ser realizada por los nombrados, por ello se concluye que no fundamentaron correctamente la Sentencia 39, situación que va en perjuicio del SIN, puesto que el efecto extintivo de la prescripción se proyecta sobre una realidad -la obligación- que solo puede activarse a través de ciertas facultades o potestades funcionales atribuidas por ley a la Administración Tributaria, de ahí que el hecho de que el efecto de la prescripción tributaria sea la extinción de la obligación, no quiere decir que esta sea el objeto de la prescripción, ya que la extinción de la obligación tributaria va ligada a la inacción o al no uso de ciertas facultades o potestades como derechos subjetivos reservados a la Administración Tributaria.

En el caso, las Leyes 291 y 317 realizan una modificación al término que tiene la Administración Tributaria para ejercer las distintas facultades establecidas por ley, por lo que los Magistrados demandados debieron haber fallado resolviendo todos los alegatos de las partes en el proceso. En la causa, el fundamento expuesto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) señala que en el entendido de que esas normas no fueron declaradas inconstitucionales, por lo que de la lectura del art. 59 del CTB, se tiene que el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria correspondiente al IVA en los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009, se sujeta a lo imperativamente dispuesto en la norma que dice: "las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los (...) siete (7) años en la gestión 2015", disposición que no prevé que esa ampliación sea respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones Tributarias hubiesen ocurrido ese año; es decir, en la gestión 2009, tal como se estipulaba antes de la modificación efectuada por la Ley 317. Es decir que no se modificó el plazo de vencimiento de cada periodo tributario, lo que cambió es el plazo para el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria en su relación con la obligación tributaria, por ello existe una equivocada percepción respecto a la irretroactividad de la norma, puesto que no se está aplicando retroactivamente la misma al hecho generador de la deuda tributaria, así la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) entendió correctamente que tratándose de derechos expectativos que no se han perfeccionado, estos quedan sujetos a la nueva normativa, por lo que la norma aplicable sobre prescripción, corresponde al año en que el contribuyente invoca la figura.

Respecto a cuando se produjo la modificación del art. 59 del CTB a través de las Leyes 291 y 317 en la gestión 2012, la deuda no se encontraba consolidada y exigible; en consecuencia, el derecho a la prescripción del contribuyente era expectatio y no se encontraba consolidado, puesto que solo habían transcurrido dos años para que opere la prescripción, por lo que al haberse modificado el art. 59 el 2012, debe aplicarse la nueva ley a las situaciones que se realicen con posterioridad a su vigencia y nunca a los perfeccionados con anterioridad, por lo que corresponde aplicarse las normas vigentes a momento en el que el contribuyente invoco la prescripción, por lo que las autoridades demandadas se atribuyeron facultades que no le correspondían, pues al señalar que la aplicación de las modificaciones al art. 59 estaría vulnerando el principio de irretroactividad de las norma como los principios de legalidad y favorabilidad, al estar realizando un control de constitucionalidad que no le corresponde; por consiguiente, si el Tribunal Supremo de Justicia, más allá de alegar que no está en cuestionamiento la constitucionalidad de la norma y sin embargo no aplicar la misma, basado en que la aplicación de la norma es contrario a los principios de irretroactividad y de favorabilidad, debió aplicar la acción de inconstitucionalidad concreta, pues al no utilizar una norma vigente deriva en la emisión de una Sentencia arbitraria, por lo que estando vigentes las modificaciones al art. 59 del CTB a momento en que se presentó la solicitud de prescripción por el contribuyente corresponde la aplicación de la norma vigente y no declarada inconstitucional, de lo contrario, esta norma

no tendría sentido y vigencia, y que si bien manifiesta que no estaría en duda la constitucionalidad de las Leyes 291 y 317, tampoco expone en qué momento entonces podría la Administración Tributaria aplicar las modificaciones respecto a las gestiones 2012, 2013, 2014 y 2015 o cuál sería la interpretación para aplicar los cómputos, la cual se encuentra vigente y no fue declarada inconstitucional.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

La parte accionante señala como lesionados sus derechos al debido proceso en sus componentes de fundamentación y motivación de las resoluciones, a la defensa, así como a "seguridad jurídica", a la "legalidad" y a la justicia plural, citando al efecto los arts. 115.II, 178 y 180.I de la CPE.

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela, y en consecuencia se ordene: **a)** Dejar sin efecto la Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016 pronunciada por las autoridades ahora demandadas; y, **b)** Se pronuncie una nueva resolución respetando los derechos y garantías constitucionales de la Administración Tributaria.

I.2. Trámite ante el Tribunal Constitucional Plurinacional

I.2.1. Improcedencia de la acción de amparo constitucional

La Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución 303/016 de 20 de septiembre de 2016, cursante de fs. 70 a 72, declaró improcedente *in limine* la acción de amparo constitucional; consecuentemente, la parte accionante mediante memorial de 23 de igual mes y año, cursante fs. 77 a 81 vta., impugnó dicha determinación.

I.2.2. Admisión de la acción de amparo constitucional

Por AC 0296/2016-RCA de 11 de octubre, cursante de fs. 86 a 92, la Comisión de Admisión de este Tribunal, con la facultad conferida por el art. 30.III del Código Procesal Constitucional (CPCo), resolvió revocar la Resolución 303/016, y en consecuencia dispuso se admita la presente acción y se lleve a cabo la audiencia de consideración de la misma.

I.3. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 31 de enero de 2017, según consta en el acta cursante de fs. 218 a 230, presentes los abogados del accionante como del tercero interesado y ausentes las autoridades demandadas, se produjeron los siguientes actuados:

I.3.1. Ratificación y ampliación de la acción

La parte accionante ratificó el contenido de su memorial de acción de amparo constitucional, y ampliándolo manifestó que: **1)** Las autoridades demandadas admitieron la demanda contencioso administrativa cuyo petitorio refiere la revocatoria del recurso jerárquico y la declaración de prescripción de impuestos, pretensiones que corresponden a un proceso de hecho, contrario a la naturaleza jurídica de puro derecho de la demanda señalada; **2)** Respecto al instituto de la prescripción en materia tributaria, la determinación de la deuda tributaria y la imposición de sanciones, son elementos diferentes; **3)** Conforme el "Código Tributario art. 6 señala expresamente que los tributos no prescriben" (sic); **4)** Las autoridades hoy demandadas debieron emitir una resolución indicando a la AGIT la aplicación de la normativa procesal correspondiente y no pronunciar una decisión sin interpretación gramatical ni sistemática, que le permita ejercer mecanismos de defensa; **5)** En cuanto a la notificación a la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN y no a la de Quillacollo dentro la demanda contencioso administrativa, esta omisión habría generado vulneración al derecho a la defensa; **6)** La Sentencia 39 no expuso fundamentó, motivó ni resolvió los aspectos planteados e inherentes a la colusión de normas vinculadas a la pretensión del "art. 59 sin las modificaciones" (sic) y la aplicación de las Leyes 291 y 317; **7)** La aplicación del principio de favorabilidad por los Magistrados demandados, fueron realizadas sin verificar los hechos, porque su aplicación corresponde cuando se trata de una sanción y no como en el caso presente vinculado a una obligación emergente de una deuda tributaria; **8)** No solicitaron la interpretación de la norma, sino y conforme a la jurisprudencia constitucional la reparación de lesión de derechos por falta de fundamentación, motivación y congruencia de la decisión del Tribunal Supremo de Justicia; y, **9)** Pidió aclaración respecto a que la gerencia Distrital de Quillacollo del SIN, es una entidad autónoma e independiente, no desconcentrada o apéndice de la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN.

I.3.2. Informe de las autoridades demandadas

Jorge Isaac von Borries Méndez y Antonio Guido Campero Segovia, Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, por informe presentado el 31 de enero de 2017, cursante de fs. 170 a 174 -no costa la firma del ultimo nombrado-, indicaron que: **i)** La parte accionante confunde la naturaleza de esta acción tutelar, porque pretende la valoración de la legalidad ordinaria, en relación a la interpretación del art. 59 del CTB y las Leyes 192 y 317 en cuanto al cómputo de la prescripción para que la Administración Tributaria ejerza su facultad de control, investigación, verificación, comprobación, fiscalización de tributos, determinación de deuda tributaria e imposición de sanciones, omitiendo considerar que la acción de amparo constitucional no es un medio de impugnación, por el que sea factible revisar la valoración de la prueba o la aplicación de la norma; **ii)** La invocación de los principios de seguridad jurídica y legalidad, vinculados a los derechos y garantías constitucionales fue realizada como argumento para que la justicia constitucional considere supuestos actos que infringen normas sustantivas y

procesales tributarias por errónea interpretación de las mismas; **iii)** La parte accionante no invocó cuáles fueron las reglas de la interpretación admitidas por el derecho, hecho que supone inexistencia de relación de causalidad entre los sucesos denunciados y los principios supuestamente infringidos; **iv)** En aplicación de los arts. 410.I y II de la CPE, observando el principio de favorabilidad aplicable al ámbito punitivo administrativo y mediante una excepción al principio de irretroactividad previsto por el art. 123 de la Norma Suprema, consideraron la aplicación de la prescripción prevista por el art. 59 del CTB vigente al momento en que se produjeron los hechos; es decir, a los periodos sujetos a la fiscalización que motivaron los hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, es decir antes de las leyes modificatorias promulgadas en la gestión 2012, por lo que no incurrieron en ninguna vulneración; **v)** Consideraron confusa e imprecisa la denuncia de transgresión al derecho a la motivación y fundamentación de la resolución emitida, como elemento del debido proceso; y, **vi)** La parte accionante omitió precisar la condición fáctica que fue determinante para invocar los derechos fundamentales presuntamente lesionados, limitándose a conceptualizar la motivación y fundamentación de las resoluciones judiciales, sin establecer el nexo causal entre los hechos denunciados y la forma en la que fueron restringidos.

Antonio Guido Campero Segovia, Magistrado de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, no asistió a la audiencia de esta acción tutelar ni remitió informe alguno, pese a su citación cursante a fs. 98.

I.3.3. Intervención del tercero interesado

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, a través de sus representantes mediante informe de 30 de enero de 2017, cursante de fs. 204 a 2017, y en audiencia manifestó que: **a)** Los arts. 59 y 60 del CTB -Ley 2492- fue modificado mediante las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de las Leyes 291 y 317; **b)** La AIT imparte justicia en la materia señalada, más no realiza el control de constitucionalidad de las normas vigentes, sino las aplica; **c)** Considerando que la RD 17-00935-14 fue notificada el 29 de julio de 2014, la Administración Tributaria ejerció sus funciones dentro del plazo previsto y antes que sus facultades prescriban; **d)** La Administración Tributaria comunicó el inicio del proceso de fiscalización el 16 de diciembre de 2013, actuación que conforme al art. 62.I del citado Código, suspendió el curso de la prescripción, habiendo ejercido su facultad de determinación cuando aún no se encontraba prescrita; **e)** La resolución emitida por las autoridades demandadas, redujo a un párrafo la respuesta presentada por la AGIT, no consideró la fundamentación técnica jurídica de la resolución que resolvió el recurso jerárquico; **f)** Al Tribunal Supremo de Justicia le corresponde controlar la legalidad de la actividad administrativa, mediante la demanda contencioso administrativa; **g)** La Sentencia 39 no refleja consideración alguna respecto a la respuesta a la demanda y tampoco realizó un cabal control de legalidad del contenido técnico jurídico de la resolución del recursos jerárquico; asimismo, denuncia que tiene contradicciones inherentes al debido proceso, tal como la falta de fundamentación y motivación, pero además, si bien fue fundada

en el principio de legalidad aplicando la norma vigente "en ese momento", luego reconoce la aplicación de la norma sustantiva del momento del hecho generador, quedando nada claro cuándo se produjo la prescripción; **h)** Conforme al art. 59 del indicado Código, el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, correspondiente al IVA en los períodos fiscales de enero a noviembre de 2009, debe sujetarse a lo imperativamente dispuesto en la norma, sin que esté prevista la ampliación dispuesta mediante la Ley 317; **i)** Los arts. 61 y 62 del CTB estipulan que el curso de prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, el reconocimiento expreso o tácito de la obligación o mediante la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, quedando en suspenso por seis meses, también se suspende con la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente y se extiende hasta la ejecución del fallo ante la Administración Tributaria; **j)** Las modificaciones en cuanto al régimen de la prescripción realizadas por la Ley 317, se encuentran vigentes, siendo aplicable la prescripción de siete años en la gestión en curso; y, **k)** La AIT no cobra impuestos sino pretende que cada quien pague y cobre lo justo.

Respecto a la aclaración formulada en audiencia, sobre la manera en que debió aplicarse el art. 59 del CTB modificado por las Leyes 291 y 317, el Tribunal de garantías alegó que no es posible realizar la interpretación de la legalidad, pues dicha labor le corresponde al Tribunal Supremo de Justicia, además, porque no fueron proporcionados los insumos necesarios para tal fin.

I.3.4. Resolución

La Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución 26/2017 de 31 de enero, cursante de fs. 231 a 238 vta., **denegó** la tutela solicitada, bajo los siguientes fundamentos: **1)** La parte accionante debió reclamar la colisión de aplicación de la normativa, así como la contradicción de las partes sobre la declaración de prescripción y solicitar la revocatoria de la decisión de la autoridad demandada en la vía adecuada e idónea, por cuanto trata de confundir al Tribunal de garantías pretendiendo la revisión de todo el proceso; **2)** Las autoridades demandadas establecieron amplia doctrina respecto a la aplicación y efectividad del art. 59 del CTB; **3)** La delimitación y objeto de la demanda no fue cuestionada por la parte accionante; **4)** La parte accionante no dio respuesta a la réplica y la réplica dentro la demanda contencioso administrativa "con relación a un reclamo que trae a esta Acción de Amparo" (sic); **5)** Existe fundamentación y respuesta respecto al instituto de la prescripción vinculado al principio de seguridad jurídica; asimismo, contienen un enfoque doctrinal de sus alcances al dejar determinado que alcanza a las excepciones o facultades de la Administración Tributaria para fijar la obligación impositiva de aplicar multas, hacer modificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos; **6)** Los actos de la AGIT deben someterse a la norma vigente a momento de producirse el hecho generador, por lo que no se produjo la vulneración de los derechos denunciados; **7)** La parte accionante pretende que ingresen a efectuar

la interpretación de legalidad ordinaria, cuando es una tarea reservada a la jurisdicción ordinaria; y, **8)** No fueron provistos todos los insumos precisos y específicos de interpretación relacionados a las sub reglas de interpretación sistemática, gramatical, contextual, histórica, teleológica y otra de las que se hubieran apartado las autoridades demandadas y que constituyen reglas de interpretación vinculadas a la apertura excepcional de competencia de la justicia constitucional.

En vía de enmienda y complementación, la parte accionante por memorial presentado el 10 de febrero de 2017, cursante a fs. 243 y vta., alegó que: **i)** Dentro del proceso contencioso administrativo no fueron notificados para asumir defensa, toda vez que erróneamente fue notificada la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; y, **ii)** La falta de valoración legal sobre la situación institucional de la Gerencia Distrital Quillacollo del SIN, considerada como un "**APENDICE**" (sic) de la Gerencia Distrital de Cochabamba de esa institución, pero además, la consideración que al haber notificado a la última institución señalada como tercero interesado no se vulneró el derecho a la defensa de la Gerencia Distrital Quillacollo del SIN. Al respecto, el Tribunal de garantías mediante la Resolución 31/017 de 13 de febrero de 2017, cursante de fs. 245 a 246, declaró ha lugar a la mencionada solicitud, bajo los siguientes fundamentos: **a)** Si bien se adjuntó la notificación a la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, no cursa prueba adjunta a esa acción de defensa que la parte accionante haya hecho algún reclamo al respecto dentro el proceso contencioso, razón por la cual no pudieron ser atendidos; y, **b)** No se desvirtuó que "impuestos internos" no se rige por el principio de unidad institucional al ser una entidad a nivel nacional.

II. CONCLUSIONES

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

- II.1.** En atención al recurso jerárquico formulado por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015 de 24 de febrero, revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 de 17 de noviembre, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida por RD 17-00935-14 de 14 de julio de 2014, por el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales que comprenden de enero a diciembre de la gestión 2009 (fs. 4 a 13).
- II.2.** Natalio Ladislao Saunero Pardo, por memorial presentado el 1 de junio de 2015, interpuso demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015, solicitando la revocatoria de la misma (fs. 15 a 25).
- II.3.** Por memorial presentado el 23 de julio de 2015, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT -ahora tercero interesado-, responde negativamente a la demanda contencioso administrativa planteado por Natalio Ladislao Saunero Pardo (fs. 30 a 33).

II.4. Cursa Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016, pronunciada Jorge Isaac von Borries Méndez y Antonio Guido Campero Segovia, Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia -ahora demandados-, dentro el proceso contencioso administrativo seguido por Natalio Ladislao Saunero Pardo, por la cual declararon probada la demanda y en su mérito revocaron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 (fs. 35 a 39).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La parte accionante sostiene la lesión de sus derechos al debido proceso en sus componentes de fundamentación y motivación de las resoluciones, a la defensa, así como a "seguridad jurídica", a la "legalidad" y a la justicia plural, señalando que las autoridades demandadas al momento de emitir la Sentencia 39, por la cual declararon probada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Natalio Ladislao Saunero Pardo contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015, omitieron efectuar una motivación y explicación acorde a los institutos que rigen en la Administración Tributaria, concretamente en lo referido al instituto de la prescripción, sumado al hecho de haberse pronunciado sobre la constitucionalidad de las Leyes 291 y 317, generando que la resolución sea incongruente, extremos que repercuten en la supresión de los derechos mencionados.

En consecuencia, corresponde determinar en revisión, si tales extremos son evidentes a fin de conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. Jurisprudencia referida a la revisión de la actividad jurisdiccional de otros tribunales

Sobre el particular y con la finalidad de permitir excepcionalmente a la justicia constitucional la revisión de la actividad jurisdiccional de otros tribunales, la SCP 0934/2014 de 15 de mayo, estableció que: *"...solo resulta exigible una precisa presentación, por parte de los accionantes, que muestre a la justicia constitucional porqué la interpretación desarrollada por las autoridades vulnera derechos y garantías previstos por la Constitución, a saber en tres dimensiones distintas: a) **Por vulneración del derecho a una resolución congruente y motivada que afecta materialmente al derecho al debido proceso y a los derechos fundamentales que se comprometen en función de tal determinación;** b) **Por una valoración probatoria que se aparta de los marcos de razonabilidad y equidad;** y, c) **Por una incorrecta aplicación del ordenamiento jurídico, que más allá de las implicancias, dentro del proceso judicial o administrativo, lesiona derechos y garantías constitucionales**"* (las negrillas son nuestras).

Por su parte, la SCP 0084/2014-S3 de 27 de octubre, concluyó que: *"Dada la naturaleza de la acción de amparo constitucional, la uniforme jurisprudencia emitida por este Tribunal, contenido en la SCP 0294/2012 de 8 de junio, que cita a la SC 1358/2003-R de 18 de septiembre, estableció que la citada acción tutelar: '...no es un recurso casacional que forme parte de las vías legales ordinarias, lo que significa que sólo se activa en aquellos casos en los que se supriman o restrinjan los derechos fundamentales o garantías constitucionales, por lo mismo no se activa para reparar supuestos actos que infringen las normas procesales o sustantivas, debido a una incorrecta interpretación o indebida aplicación de las mismas' (...)* (Entendimiento reiterado en las SSCC 0254/2012, 0362/2012, 0108/2012 y 1687/2012 entre otras).

La mencionada línea jurisprudencial fue también ratificada en la SCP 1737/2014 de 5 de septiembre, pronunciada por ésta misma Sala, que indicó: '...esta jurisdicción no se constituye en un mecanismo de impugnación de la labor que efectúan los jueces y tribunales ordinarios; el Tribunal Constitucional Plurinacional no puede inmiscuirse en esa labor particular, al estar compelido al cumplimiento de funciones diferentes (art. 196.I de la CPE), menos puede convertirse en un supra tribunal con facultades de revisar lo obrado por autoridades de otras jurisdicciones, a menos que la accionante hubiera manifestado de manera precisa una errónea valoración de la prueba (individualizando la prueba y el alejamiento de los marcos de razonabilidad y equidad), una errónea interpretación del Derecho (precisando qué normas legales fueron erróneamente interpretadas y cómo estas interpretaciones vulneran derechos fundamentales de manera puntual y concreta); o, cómo los elementos congruencia y fundamentación han sido vulnerados al emitirse una resolución judicial'" (las negrillas nos corresponden).

III.2. Análisis del caso concreto

III.2.1. Consideraciones previas

En el marco de lo expresado en el Fundamento Jurídico III.1 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, si bien la presente demanda fue activada por una entidad estatal, se tiene que la supuesta lesión se hubiese producido como emergencia de una demanda contencioso administrativa, habiéndose emitido la Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016, que presuntamente vulneraría el derecho al debido proceso en sus componentes de fundamentación y motivación de las resoluciones, razón por la cual fue admitida y pasa a ser resuelta por este Tribunal.

III.2.2. Resolución de la problemática

De los antecedentes puestos a consideración de esta jurisdicción, se evidencia que la parte ahora accionante mediante RD 17-00935-14

de 14 de julio de 2014, estableció que el contribuyente Natalio Ladislao Saunero Pardo no pagó sus obligaciones tributarias correspondientes a los impuestos IVA, IT e IUE de los meses de enero a diciembre de 2009, por lo que se le impuso una sanción económica que incluyó el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, decisión que fue recurrida mediante recurso de alzada por el citado contribuyente y a su vez opuso prescripción, siendo resueltos mediante Resolución de Recurso Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 de 17 de noviembre, pronunciada por la ARIT Cochabamba, instancia que revocó parcialmente la Resolución Determinativa, declarando prescritos los periodos de enero a noviembre de la gestión 2009, respecto a los impuestos IVA e IT, y mantuvo firme para su cobro el periodo de diciembre de ese año por los impuestos IVA, IT e IUE, así como las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, fallo que a su vez fue recurrido por la Administración Tributaria a través del recurso jerárquico, dando lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015 de 24 de febrero, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria dispuesta por la Resolución Determinativa por el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales que comprenden de enero a diciembre de la gestión 2009.

Agotada la instancia administrativa, el contribuyente planteó demanda contencioso administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015, demanda que fue respondida de forma negativa por el Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT ahora tercero interesado, siendo resuelta mediante Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016, pronunciada por los Magistrados hoy demandados, fallo que a decir de la parte accionante carece de fundamentación, motivación, congruencia y afecta a su vez a la seguridad jurídica y al principio de legalidad, habiendo incurrido en error a tiempo de aplicar el art. 59 del CTB, por cuanto definieron al instituto de la prescripción en materia tributaria como un derecho del sujeto pasivo y no respecto a la Administración Tributaria, reconociendo derechos aún no consolidados por la modificación de dicha norma mediante las Leyes 291 y 317 a favor del sujeto pasivo, sin considerar que la prescripción es inherente a la facultad de cobro de la deuda tributaria por la Administración Tributaria.

Ahora bien, de acuerdo al razonamiento contenido en la jurisprudencia constitucional expuesta en el Fundamento Jurídico III.1. del presente fallo constitucional, la justicia constitucional excepcionalmente puede revisar la actividad interpretativa realizada por otras jurisdiccionales, a cuyo efecto resulta exigible,

que quien pretenda activar esa facultad excepcional, muestre si la actividad-interpretación desarrollada por las autoridades demandadas carece de motivación y congruencia o si hubo incurrido en una valoración de los elementos de prueba apartándose de los marcos de equidad, razonabilidad y objetividad, carga argumentativa que a partir de la exposición de los hechos, la identificación de los derechos y el petitorio, fue cumplido por la parte accionante, quién precisó que la Sentencia 39 fue emitida por las autoridades ahora demandadas con falta de motivación, fundamentación y congruencia, además, con errónea aplicación de la normativa, tal cual lo estableció la Comisión de Admisión de este Tribunal por AC 0296/2016-RCA.

Conforme a lo referido precedentemente, y considerando las características de la problemática planteada, resulta imperativo efectuar un análisis de la Sentencia 39 dictada por los Magistrados ahora demandados, a partir de la identificación de los argumentos supuestamente lesivos que fueron expuestos por la parte accionante, esto a efectos de determinar la certeza de si evidentemente los primeros nombrados incurrieron en una actividad que lesionó los derechos que a decir de la parte accionante fueron vulnerados, puntualizando que el análisis se limitara a la determinación de la concurrencia de los elementos suficientes que estructuran una resolución que responda a los cuestionamientos interpuestos por las partes, más allá de si estos pudiesen estar de acuerdo o no con tales argumentos, ello sin ingresar a valorar su contenido, pues la jurisdicción constitucional no se constituye en una instancia de revisión o casación propiamente dicha.

En ese entendido, se tiene que las autoridades demandadas, a efectos de declarar probada la demanda y en su mérito revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015 manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014, efectuaron las siguientes conclusiones -que para el caso constituyen las razones de la decisión-: **1)** "...la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicables al caso de autos, contemporáneo al momento de la resolución en sede administrativa. En consecuencia, esta Ley no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el ahora demandante, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva, siendo necesario señalar que no se encuentra en duda la constitucionalidad de la Ley No 291 y 317" (sic); **2)** "...de la revisión minuciosa 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 cómputo del término de la prescripción el art. 60 del CTB establece que el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente, por lo que en el presente se advierte que la Orden de Verificación fue notificada el 16 de diciembre de 2013, acto que dio inicio al procedimiento de fiscalización por lo que suspendió por seis meses la prescripción ello en concordancia con el art. 62.I del CTB, sin embargo la Resolución Determinativa No 17-00935-14 de 14 de julio de 2014, fue notificada el 29 de julio de 2014, consecuentemente, las facultades de determinación de la AT por los periodos enero a noviembre del IVA e IT de la gestión 2009 se encuentran prescritos" (sic); y, **3**) "...la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0272/2015 de 24 de febrero, la que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0432/2014 de 17 de noviembre, respecto a la declaratoria de prescripción de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2009, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa No 17-00935-14 de 14 de julio de 2014, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas" (sic).

Ahora bien, a los fines de arribar a las conclusiones referidas ut supra, se tiene que los hoy demandados en el Considerando II de la Sentencia 39 titulado como Fundamentos jurídicos del fallo, contextualizaron la problemática a partir de la justicia social como valor constitucionalmente previsto, identificando principios procesales que informan a la administración de justicia, señalando posteriormente que la Norma Suprema garantiza el debido proceso, tanto como derecho y principio de la jurisdicción ordinaria, y en ese orden, "...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 del juego ciudadanas no sean alteradas para atrás..." (sic), para luego indicar que la eficacia retroactiva de la normativa tributaria es posible, siempre que esté expresamente prevista y "...no contravenga principios constitucionales como la seguridad jurídica o capacidad contributiva..." (sic), citando al efecto los arts. 123 y 150 del CTB.

Conforme se expuso en el Fundamento Jurídico III.I. del presente fallo constitucional, esta jurisdicción constitucional no puede efectuar una revisión de la actividad interpretativa desplegada por las autoridades de otras jurisdicciones -administrativa o judicial-; sin

embargo, de la revisión de la Fundamentación jurídica plasmada en la Sentencia 39 -teniendo en cuenta que las autoridades demandadas, establecieron que era imperioso contextualizar la problemática- es evidente que estos a tiempo de efectuar la interpretación de los arts. 59 y 60 del CTB en relación a la aplicabilidad o no de las Leyes 291 y 317, omitieron determinar si la misma fue realizada desde el punto de vista de un "derecho subjetivo" que asiste a la administración tributaria o sujeto activo de la relación tributaria, menos aclararon si la no aplicación retroactiva de la norma en el caso -a la cual concluyeron-, podía afectar derechos espectativos no consolidados por estar pendientes de cumplimiento. Por otro lado, no aclararon si el análisis efectuado, estuvo referido a la potestad de la Administración Tributaria de determinar la obligación tributaria, controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos o si estuvo circunscrito a la potestad de tan solo iniciar acciones para imponer sanciones cuando el contribuyente no cumplió con una determinada obligación tributaria, lo que a su vez trasciende en el hecho de no haber explicado si al momento de producirse la modificación del art. 59 del mencionado Código, la deuda tributaria no se encontraba consolidada y por consiguiente si era o no exigible, ello a los fines de establecer si eran o no aplicables esas modificaciones. Aspectos que constituyen una omisión de fundamentación desde los institutos previstos en el Código Tributario Boliviano inherentes a la actividad propia de la Administración Tributaria.

Por otro lado, cuando las autoridades demandadas manifestaron que las Leyes 291 y 317, no constituyen en los hechos una disposición legal más benigna y que por consiguiente no corresponde su aplicación retroactiva, concluyen que es "...necesario señalar que no se encuentra en duda la constitucionalidad de la Ley N° 291 y 317" (sic). Al respecto, y de un análisis de todo el desarrollo normativo y jurisprudencial expuesto en la Sentencia 39, no se advierte una explicación necesaria que permita llegar a la conclusión de no encontrarse en duda la constitucionalidad de las Leyes que modifican el Código Tributario -Ley 2492-, ello teniéndose presente que el mismo fallo dispuso que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, radica en ejercer el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos en sede administrativa; en tal virtud, esta jurisdicción evidencia una contradicción entre las razones de la decisión, pues por un lado se concluye que las Leyes 291 y 317 no son aplicables de forma retroactiva, sobre la base de los Fundamentos Jurídicos expuestos y por otro lado se señala no encontrarse en duda la constitucionalidad de tales normas.

La conclusión a la que fue arribada por las autoridades

demandadas -constitucionalidad o inconstitucionalidad de las Leyes 291 y 317-, podría repercutir en el entendimiento del fallo, pues se señala efectuar un control de legalidad, en cuyo mérito se arriba a una determinación judicial, más por otro, se daría a entender que la razón de la decisión expuesta por los Magistrados demandados, estaría basada en la presunción de constitucionalidad de las referidas Leyes, tornando así a la decisión asumida en sede contencioso administrativa, en un fallo que no observó el principio de congruencia en su dimensión interna, lo cual repercute en el derecho al debido proceso, que asiste en el caso a la Administración Tributaria -Gerencia Distrital Quillacollo del SIN-, al no tener certeza sobre las razones de la decisión.

Lo mencionado precedentemente, permite concluir ser evidente la ausencia de una suficiente fundamentación y motivación en relación a la problemática expuesta, vinculados en el caso a los principios de legalidad y seguridad jurídica, habiendo las autoridades demandadas incurrido en contradicción interna a tiempo de expresar las razones de su decisión, extremos que en el caso denotan relevancia, en el entendido de dejar en incertidumbre tanto a la Administración Tributaria, como a las partes intervinientes en el proceso contencioso administrativo, habiéndose apartado de la construcción de una decisión razonable, correspondiendo en ese entendido conceder la tutela demandada.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **denegar** la tutela solicitada, no aplicó correctamente los alcances de la presente acción tutelar.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve:

- 1° REVOCAR** la Resolución 26/2017 de 31 de enero, cursante de fs. 231 a 238 vta., pronunciada por la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca; y en consecuencia, **CONCEDER** la tutela solicitada, únicamente en relación al derecho al debido proceso, en sus elementos de motivación y congruencia interna.
- 2°** A mérito de lo anterior, se **deja sin efecto** la Sentencia 39 de 13 de mayo de 2016, disponiéndose que las autoridades demandadas emitan un nuevo fallo, observando los alcances expuestos en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dr. Ruddy José Flores Monterrey
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez
MAGISTRADA