

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



Proyecto de Innovación Profesional

**“APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 324 DE LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO COMO
LÍNEA DOCTRINAL EN LAS RESOLUCIONES
JERÁRQUICAS DE LA AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA”**

**PRESENTADO PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO
DE MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

Postulante: Juan Carlos Mendoza Lavadenz

Docente Tutor: Msc. Hugo Mariscal Reyes

LA PAZ – BOLIVIA

2011

DEDICATORIA

**A mis padres, esposa y a
mis tres hijos por todo el
amor recibido en estos
años de vida.**

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por ser el padre espiritual que acompaña cada día mi existencia.

A la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) por haberme dado la oportunidad de trabajar y elaborar el presente Proyecto de Innovación Profesional.

A la Universidad Andina Simón Bolívar por los conocimientos recibidos y por brindarme la oportunidad de alcanzar un grado académico mayor gracias al apoyo de mi tutor Dr. Hugo Mariscal Reyes.

A mi familia por ser el sustento material, moral y afectivo de mi vida.

A todos los amigos que me apoyaron con sus consejos y en especial quiero resaltar un agradecimiento especial al Dr. Rafael Vergara Sandoval por su amistad y apoyo incondicional.

RESUMEN

En la nueva Constitución Política del Estado de Bolivia (2009), se incluyó un artículo referido a la imprescriptibilidad de las deudas cuando se hubiera causado daño económico al Estado; esta disposición se encuentra en el artículo 324 de la Constitución y señala que: “*No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado*”. Sobre este tema de prescripción, el presente trabajo, en la modalidad de Proyecto de Innovación Profesional, establece el alcance del artículo 324 de la Constitución para su aplicación en materia tributaria y plasma los resultados en una Resolución Jerárquica emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria. Los fundamentos y teoría jurídica expuesta en la resolución jerárquica innovadora son los frutos de todo el trabajo realizado durante la ejecución del Proyecto de Innovación Profesional y sirven de base para la emisión de otras resoluciones jerárquicas referidas al mismo problema de prescripción tributaria, creándose así una Línea Doctrinal de precedentes administrativos sobre el tema en cuestión.

INDICE

| MISCELANEAS E INTRODUCCIÓN | Página |
|--|-------------------|
| CARÁTULA | i |
| DEDICATORIA | ii |
| AGRADECIMIENTO | iii |
| RESÚMEN | iv |
| ÍNDICE GENERAL | v |
| INTRODUCCIÓN | viii |
| INDICE DE CONTENIDOS | Página |
| 1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN | 1 |
| 2. PROBLEMA DETECTADO | 5 |
| 3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN | 10 |
| 4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN | 15 |
| 4.1. Objetivo general | 15 |
| 4.2. Objetivos específicos | 15 |
| 5. MÉTODOS..... | 16 |
| 6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL | 20 |
| 6.1. DERECHO TRIBUTARIO, LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FORMAS DE EXTINCIÓN | 20 |
| 6.1.1. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 21 |
| 6.1.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 26 |
| 6.1.3. HECHO GENERADOR O IMPONIBLE | 28 |

| | |
|--|----|
| 6.1.4. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 30 |
| 6.2. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA | 36 |
| 6.2.1. CONCEPTO | 36 |
| 6.2.2. FUNDAMENTO | 37 |
| 6.2.3. INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN | 39 |
| 6.2.4. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN | 41 |
| 6.3. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA REGULADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (CTB) | 42 |
| 6.3.1. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA VERIFICAR, FISCALIZAR Y DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA | 42 |
| 6.3.2. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA LA EJECUCIÓN TRIBUTARIA | 48 |
| 6.3.3. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA IMPONER SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS | 50 |
| 6.3.4. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA EJECUTAR SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS | 53 |
| 6.3.5. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA IMPONER Y EJECUTAR SANCIONES POR DELITOS TRIBUTARIOS | 54 |
| 6.4. PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA DE ACUERDO CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO | 56 |
| 6.4.1. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO | 56 |
| 6.4.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS | 59 |
| 6.4.3. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS | 66 |
| 6.4.4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN | 67 |
| 6.4.5. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 324 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO | 70 |
| 7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO | 76 |

| | |
|----------------------------------|----|
| 8. RESULTADOS | 86 |
| 9. CONCLUSIONES | 94 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 96 |
| ANEXOS | 98 |

INTRODUCCIÓN

Cabe señalar que antes de la aprobación del primer Código Tributario del país, en Bolivia no se contaban con normas jurídicas ordenadas que regulen de manera integral las relaciones entre contribuyentes y el Estado. Ante ese panorama, mediante DS 9298 de 2 de julio de 1970, fue aprobado el primer Código Tributario que entró en vigencia a partir del 1 de octubre de 1970. Luego, mediante la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992 se promulgó el denominado segundo Código Tributario con ligeras modificaciones al anterior de 1970, dicho cuerpo de leyes estuvo vigente con muchas derogaciones hasta el 3 de noviembre de 2003.

Finalmente, mediante la Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, se promulgó el nuevo Código Tributario Boliviano que se encuentra en vigencia a partir del 4 de noviembre de 2003; asimismo, corresponde complementar que mediante la promulgación de la Ley 3092, de 7 de julio de 2005, se incorporó el Título V.- Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria (hoy Autoridad de Impugnación Tributaria).

En ese entendido, corresponde expresar que el Código Tributario vigente, al igual que los dos anteriores (1970 y 1992), regula el instituto jurídico de la prescripción y entiende que se refiere al término legal que la Administración Tributaria tiene para ejercer las acciones de control, verificación, fiscalización, determinación, aplicación de sanciones y ejecución tributaria, respecto a tributos y accesorios, así como a ilícitos tributarios y sanciones.

Ahora bien, al promulgarse la nueva Constitución Política del Estado de Bolivia, el 7 de febrero de 2009, se incluyó un artículo referido a la imprescriptibilidad de las deudas a favor del Estado cuando se hubiera causado daño económico al Estado; concretamente, esta disposición se encuentra en el artículo 324 de la Constitución, que textualmente señala lo siguiente: “*No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado*”.

Sobre la base de lo señalado, el presente trabajo, en la modalidad de Proyecto de Innovación Profesional, se implementó en la Autoridad de Impugnación Tributaria que es una entidad pública que, básicamente, se encarga de resolver controversias impositivas entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes que se ven afectados por algún acto administrativo que les causa agravios, en este caso, sobre prescripción tributaria.

En una fase inicial del Proyecto de Innovación Profesional se detectó y delimitó el problema institucional que surgió precisamente con la promulgación de la Constitución Política del Estado que en su artículo 324 establece que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, lo que da a entender que pueden estar incluidas las deudas tributarias dentro de ese concepto de imprescriptibilidad; sin embargo, el Código Tributario Boliviano (2003), dispone que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para determinar y cobrar las deudas tributarias. En consecuencia, este nuevo problema jurídico que surgió con la vigencia de la Constitución, tenía que resolverse por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante la emisión de resoluciones jerárquicas en el ámbito de sus atribuciones y funciones, por

cuanto constituye un tema que requería de una precisión clara respecto a la aplicación normativa.

Para dicho fin se realizaron las justificaciones relacionadas con la aplicación práctica del proyecto, su repercusión social, su sustento teórico y su fin económico; asimismo, se determinaron los objetivos, tanto el general que se refiere a la interpretación del artículo 324 de la Constitución para su aplicación en el ámbito tributario, como los específicos que se realizaron sistematizando las bases doctrinales y tomando medidas para alcanzar el objetivo general plasmado en una resolución jerárquica.

Por otra parte, se desarrolló el marco de referencia conceptual, el cual sirve de respaldo al Proyecto de Innovación Profesional porque en él se presenta el fundamento teórico de la prescripción tributaria; asimismo, se plantea el estudio y la interpretación del actual sistema tributario boliviano en la parte referida a la prescripción, tanto antes de la promulgación de la nueva Constitución Política del Estado, como después de entrar en vigencia; también se analizaron los principios constitucionales aplicados a la tributación para llegar a una conclusión en la interpretación y aplicación práctica de la señalada norma constitucional en los procedimientos de impugnación tributaria tramitados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Asimismo, de acuerdo con el esquema del Proyecto de Innovación Profesional, se implementaron las Medidas de Gestión necesarias para dar una respuesta práctica y concreta al problema detectado a través de reuniones de estudio, de asesoramiento y reuniones conclusivas a cuyo fin se emitieron los informes técnicos y jurídicos que fueron plasmados en el

producto final; es decir, en la resolución jerárquica innovadora emitida al respecto.

En cuanto a los resultados concretos obtenidos, cabe expresar que se emitió **la resolución jerárquica innovadora** a la cual le siguieron otras similares que continuaron la línea doctrinal sustentada en el Proyecto de Innovación Profesional ejecutado, habiendo sido objeto de sistematización en el Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT), que es un programa de la Autoridad de Impugnación Tributaria que se encarga de sistematizar y sustentar las líneas doctrinales de decisión de las resoluciones jerárquicas, por lo tanto, una vez que la resolución jerárquica innovadora fue notificada legalmente a las partes y se publicó oficialmente en la página web de la Institución, se establece que se ejecutó y obtuvo el resultado planificado en el Proyecto de Innovación Profesional.

Las Conclusiones fueron elaboradas tomando en cuenta los objetivos del Proyecto de Innovación Profesional, donde se establece que de acuerdo con los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales que sustentan la prescripción en general y su aplicación en el ámbito tributario, este instituto jurídico es aceptado teóricamente en todos los países del orbe y se fundamenta principalmente en la seguridad jurídica de las relaciones jurídicas. Las disposiciones positivas referidas a la prescripción tributaria en el sistema tributario boliviano, de acuerdo con el Código Tributario Boliviano, están plenamente vigentes. Si bien existe y se reconoce el derecho de imposición que tienen todos los Estados, no es menos cierto que este derecho reconoce límites constitucionales en su ejercicio. El artículo 324 de la Constitución Política del Estado que prevé la imprescriptibilidad de deudas que causen daño económico al Estado no se aplica a las obligaciones y deudas tributarias. En cuanto a la Resolución

Jerárquica Innovadora, se construyó una teoría jurídica sólida que se convirtió en la *ratio decidendi* de la Resolución Jerárquica emitida que da una solución definitiva al problema de la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

En ese sentido, el trabajo realizado refleja la sólida construcción de un fundamento jurídico para la interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado y su aplicación práctica en el ámbito tributario a través de la emisión de resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, generando así una línea doctrinal de precedentes administrativos tributarios que, con las reservas del caso, se asimila a la jurisprudencia judicial.

1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN

Para una mayor comprensión del Proyecto de Innovación Profesional a continuación se presentan los datos de la Institución Pública en la cual se ejecutó el referido proyecto.

a) Nombre de la institución

La denominación actual de la entidad es Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), anteriormente denominada Superintendencia Tributaria, que fue creada por el artículo 132 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB), como parte del poder ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

Asimismo, cabe expresar que con el objetivo de implementar el nuevo texto de la Constitución Política del Estado promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, se estableció una nueva Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo No 29894 y se dispuso en su artículo 141 que la Superintendencia Tributaria General pase a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria** y las Superintendencias Tributarias Regionales, **Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, *“entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*, señala la citada disposición.

b) Ubicación de la institución

Esta institución se encuentra ubicada en el Departamento de La Paz, provincia Murillo, ciudad de La Paz, en la avenida Víctor Sanjinez N° 2705, esquina calle Méndez Arcos, Plaza España, La Paz, Bolivia. Sus teléfonos de contacto son 2412789, 2412048, página web www.ait.gob.bo, correo de consulta consulta@ait.gob.bo.

c) Tipo de actividad

La Autoridad de Impugnación Tributaria conoce y resuelve Recursos de Alzada y Jerárquicos interpuestos por los contribuyentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales), mediante los Recursos de Alzada (primera instancia) que se tramitan directamente ante las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria o a través de los Responsables de Recursos de Alzada Departamentales; y los Recursos Jerárquicos (segunda y última instancia administrativa) ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

d) Misión

La Misión de la Autoridad de Impugnación Tributaria es: Resolver recursos de Alzada y Jerárquicos administrando justicia tributaria especializada para solucionar controversias entre el Sujeto Pasivo y la Administración Tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna.

e) Visión

La Visión de la Autoridad de Impugnación Tributaria es: Consolidarse y ser reconocida como una institución que administra justicia tributaria

especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad.

f) Características de la institución

Es una institución pública reconocida por la transparencia y calidad de sus funcionarios que asienta su trabajo en los siguientes valores: **Transparencia**, que significa que los actos en materia sustantiva y de gestión son de conocimiento público. **Imparcialidad**, porque las resoluciones de recursos jerárquicos y de alzada se emiten con estricta sujeción a la ley, sin sesgo o parcialidad alguna y con total independencia. **Ética**, que se refleja en la actuación correcta en la resolución de causas, en base a la idoneidad y conducta de todos los Servidores Públicos de la Institución.

g) Características de los actores

La Autoridad de Impugnación Tributaria es una institución que desarrolla la actividad de administrar justicia especializada en materia tributaria en los casos en los que exista controversia de naturaleza impositiva entre los sujetos pasivos y las Administraciones Tributarias, por lo tanto, asume la característica de un juez imparcial y por otro lado se encuentran las partes en conflicto que con sus correspondientes pretensiones buscan una definición a su problema tributario.

h) Influencia en la comunidad

Debido a la función de juez administrativo que desempeña, la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene una notable influencia en la comunidad por cuanto su actividad se relaciona con procedimientos en los que las partes se encuentran en conflicto, teniendo estos recursos administrativos la finalidad del establecimiento de la verdad material sobre los hechos

planteados, de forma tal que se encarga de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; estos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que la Autoridad de Impugnación Tributaria, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación de los Recursos que conoce haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

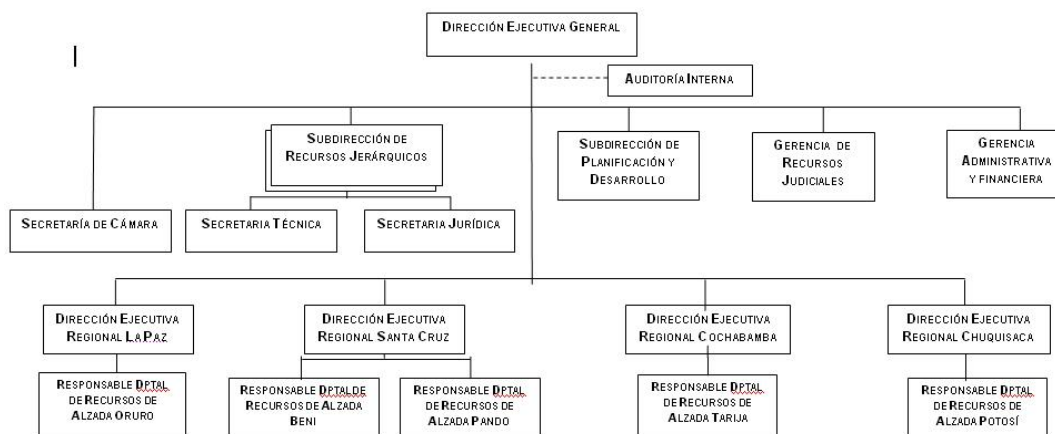
i) Fuente de ingreso de la institución

La Autoridad de Impugnación Tributaria, como institución pública, obtiene ingresos de financiamiento del Tesoro General de la Nación de acuerdo con su presupuesto público aprobado cumpliendo normas administrativas emanadas del Órgano Ejecutivo. El Sistema de Presupuesto está integrado por los subsistemas de Formulación Presupuestaria; Ejecución Presupuestaria; Seguimiento y Evaluación de la Ejecución presupuestaria.

j) Organigrama de la institución

La Autoridad de Impugnación Tributaria está compuesta por un Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con sede en la ciudad de La Paz y cuatro Directores Ejecutivos de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARITS) con sede en las capitales de los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba, así como por los Responsables de Recursos de Alzada en los departamentos de Oruro, Potosí, Tarija, Beni y Pando, quienes, previa aprobación del Director Ejecutivo de la AGIT, son designados por los Directores Ejecutivos de las ARITS respectivas, con funciones técnicas y

administrativas. La organización general está distribuida de la siguiente manera:



Fuente: Memoria Institucional de la AIT 2010.

2. PROBLEMA DETECTADO

La actual Constitución Política del Estado, en su artículo 324 establece que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, precepto que en un sentido amplio da a entender que, absolutamente, todas las deudas en las que se establezca daño económico causado al Estado son imprescriptibles, incluyendo las deudas tributarias; sin embargo, tomando en cuenta que el Código Tributario Boliviano (2003) dispone que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, es que se advierte un dilema para la Autoridad de Impugnación Tributaria en la aplicación de uno de estos dos artículos a los casos concretos y reales de impugnación tributaria en los que se presentan solicitudes de prescripción del sujeto pasivo que se sustentan en el

artículo 59 del citado Código Tributario y que son rechazadas por la Administración Tributaria con el argumento de que se debe aplicar el artículo 324 de la Constitución Política del Estado y así declarar la imprescriptibilidad de las deudas tributarias objeto de impugnación.

Por lo anterior, se hace necesario establecer una delimitación referida al estudio de este problema identificado en la interpretación y aplicación que debe realizarse del artículo 324 de la Constitución Política del Estado para su aplicación en el ámbito tributario, estableciéndose para tal efecto una delimitación temática, una delimitación temporal y, finalmente, una delimitación espacial.

Con relación a la delimitación temática, el Proyecto de Innovación Profesional se ejecutó en el área del Derecho Público, concretamente en la rama denominada Derecho Tributario, que a decir de Valdés (1992, p.1) “Es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones, entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”.

En la delimitación temporal se tomó en cuenta el período comprendido entre la gestión 2009 hasta la gestión 2010. Se toma en cuenta esta delimitación de lapso de tiempo porque es en el año 2009 que se promulga la nueva Constitución Política del Estado y las controversias se presentaron a inicios del año 2010, surgiendo el problema para ser solucionado por la Autoridad de Impugnación Tributaria; asimismo, se toma en cuenta como límite la gestión 2010, porque en ese año se emitió la Resolución Jerárquica Innovadora que alcanzó los resultados esperados, la que a su vez, sirvió de base para los siguientes casos análogos de prescripción tributaria.

Respecto a la delimitación espacial, en el Proyecto de Innovación Profesional se tomó en cuenta el Estado Plurinacional de Bolivia, Departamento de La Paz, Provincia Murillo, Ciudad de La Paz, Zona de Sopocachi, Avenida Víctor Sanjinez N° 2705, esquina calle Méndez Arcos, Plaza España, que es la ubicación exacta de la Autoridad de Impugnación Tributaria. En la parte interna de la Institución Pública señalada, el Proyecto se ejecutó en el Área de la Subdirección de Recursos Jerárquicos al ser la unidad operativa que tiene la función específica de estudiar y proyectar las resoluciones jerárquicas sustentadas previamente en un Informe Técnico Jurídico que luego es presentado a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad para la toma de decisiones.

Después de haber establecido la delimitación temática, temporal y espacial del problema, corresponde ahora realizar un análisis del mismo tomando en cuenta los factores económico, social y jurídico.

En cuanto al factor económico cabe expresar que los ingresos del Estado se basan principalmente en la recaudación de tributos, por lo tanto, al existir problemáticamente una incertidumbre respecto a los alcances del artículo 324 de la Constitución Política del Estado en cuanto a la prescripción de las deudas tributarias, necesariamente, se hace necesaria una decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria, expresada en sus resoluciones jerárquicas, que defina esta situación. En ese entendido, el resultado respecto a este problema de prescripción, generará indefectiblemente un efecto en lo económico, es decir, en el dinero e ingresos de ambos sujetos de la relación jurídica tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo), marcando una gran influencia en la actividad de recaudación impositiva del Estado y en los dineros que los sujetos pasivos

deben pagar dentro de un término legal, tocando de manera directa el patrimonio del Estado y el patrimonio particular de los ciudadanos.

Con relación al factor social, se debe señalar que una indefinición respecto al problema de la prescripción de la deuda tributaria genera incertidumbre y reclamos sociales que repercuten negativamente en el sentimiento de seguridad jurídica que el Estado debe otorgar a sus ciudadanos; por lo tanto, es importante que se conozca de manera cierta y segura si las deudas tributarias prescriben en un determinado tiempo o si por el contrario son imprescriptibles, lo que permite al sujeto pasivo adecuar su conducta en relación a la Administración Tributaria, debiendo ésta última aplicar principios de equidad, certeza y seguridad jurídica que se transforman en paz social. Esta situación final influye en la sociedad en su conjunto cuando se dejar atrás la incertidumbre en cuanto al entendimiento e interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado aplicada al ámbito tributario.

En lo que respecta al factor jurídico se identifica el problema porque el Código Tributario (Ley 2492), destina los artículos 59, 60, 61 y 62 a regular la prescripción tributaria señalando que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria. Asimismo, en cuanto a las causales de interrupción señala que son: a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. También, estos artículos establecen que el curso de la prescripción se suspende con: a) La notificación de inicio de fiscalización individualizada

en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses y b) La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

Por su parte, sobre el punto de las sanciones tributarias, el artículo 154 del Código Tributario establece que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

Por otro lado, la nueva Constitución Política del Estado, en los artículos 9, numerales 2 y 4; 13-II; 56; 108, numerales 3, 4 y 7; 115-I; 178; 232; 321, 322 y 323, establece de manera expresa que son derechos y principios a ser respetados -entre otros- el de la propiedad privada, seguridad jurídica, certeza, eficiencia administrativa, debido proceso, justicia oportuna, paz, capacidad contributiva e igualdad. Asimismo, el artículo 324 de la Constitución señala que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.

En ese comprendido, después de todo el análisis, fundamentos y explicaciones previas, surge y se identifica nítidamente el problema institucional de la Autoridad de Impugnación Tributaria que es la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Boliviana al ámbito tributario, problema que amerita una solución a través de la emisión de resoluciones jerárquicas que den una respuesta definitiva

sobre la prescripción tributaria, tanto para los contribuyentes, como para las Administraciones Tributarias.

3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN PROFESIONAL

Una vez detectado y explicado el problema de prescripción tributaria respecto a la interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado y su correlación con el artículo 59 del Código Tributario, para la aplicación en los casos de impugnación tributaria en los cuales se planteó la prescripción tributaria por el sujeto pasivo y se argumentó su imprescriptibilidad por la Administración Tributaria, a continuación se presenta el siguiente contenido respecto a la justificación del Proyecto de Innovación Profesional.

a) Relevancia, Innovación y Pertinencia

Tratándose del tema de prescripción tributaria, es decir, de un instituto jurídico, será importante que el Proyecto de Innovación Profesional permita construir una teoría de derecho sobre la base de los conceptos, principios y fundamentos de la obligación tributaria y de la prescripción como causal de extinción de la obligación tributaria, para luego dar el paso de interpretar y aplicar el artículo 324 de la Constitución Política del Estado en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, que se constituirán en la base de la línea doctrinal de los precedentes administrativos tributarios aplicables a casos análogos futuros.

En ese comprendido, en cuanto a la Obligación Tributaria, que viene a ser el objeto de la Relación Jurídica Tributaria, Zabala (1998, p.48) enseña

que: “Es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas”.

La obligación tributaria señalada surge de la producción del Hecho Generador, sobre el cual, el artículo 16 del Código Tributario Boliviano (2003), lo define como: *“El presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria”*.

Respecto a la prescripción, Cabanellas (2003, p.245) dice que: “La prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia. En las Obligaciones no reclamadas durante cierto lapso por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, las obligaciones se tornan inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce”.

Este breve avance conceptual de la base académica y jurídica que se desarrolla con mayor amplitud en la parte del Marco Teórico, se aplica como base teórica a los casos reales de impugnación en los que ha surgido la controversia de la prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado y se justifica por ser la base doctrinal de las resoluciones jerárquicas emitidas al respecto.

En síntesis, el presente Proyecto de Innovación Profesional **es relevante** por cuanto da respuesta a la cuestión de la posible imprescriptibilidad de adeudos tributarios prevista en el artículo 324 de la Constitución Política del Estado, tomando en cuenta que antes de la ejecución de este trabajo no hubo ninguna otra resolución administrativa jerárquica que se hubiera pronunciado sobre la prescripción o imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias en el marco de la nueva Constitución Política del Estado, **radicando en ese aspecto su carácter innovador**, sin olvidar que la respuesta al problema planteado surge necesariamente del profundo estudio del instituto jurídico de la prescripción y de los principios constitucionales a resguardar y **es pertinente** por cuanto la Autoridad de Impugnación Tributaria, al recibir los recursos de alzada y jerárquicos en los cuales el sujeto pasivo opone la prescripción de los tributos, requiere de un proyecto como este para dar una respuesta fundada al problema de la prescripción tributaria en las resoluciones jerárquicas que emite.

b) Aporte teórico

Para dar respuesta al problema planteado mediante la emisión de resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, el Proyecto de Innovación Profesional realizado, al tomar en cuenta los estudios, teoría y doctrina jurídica tributaria pertinente, partiendo de los principios generales del Derecho Tributario, la obligación tributaria y sus formas de extinción, pasando por la explicación del derecho de imposición del Estado, los principios constitucionales y la prescripción tributaria, culmina con la construcción de una teoría que se basa en cuatro pilares conceptuales que se refieren a la extinción de los derechos y las obligaciones por el transcurso del tiempo; seguridad jurídica; respeto a la propiedad privada y aplicación del principio de igualdad. Estos cuatro

pilares se hallan a su vez sustentados en la finalidad de paz social que el Estado debe resguardar y otorgar a su pueblo.

Todo este aporte teórico que sirve de base y argumento para la emisión de la Resolución Jerárquica Innovadora, además, queda como respaldo y precedente administrativo en la Autoridad de Impugnación Tributaria para su uso y aplicación en ulteriores resoluciones jerárquicas, a criterio de la Máxima Autoridad Ejecutiva.

c) Aporte metodológico

El presente Proyecto de Innovación Profesional, ejecutado, brinda un aporte metodológico porque a través de las medidas de gestión aplicadas y la base teórica utilizada como fundamento, permite que el procedimiento utilizado para resolver el problema institucional de la Autoridad de Impugnación Tributaria para los casos de prescripción tributaria relacionados con la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Boliviana se convierta en un nuevo procedimiento que válidamente puede ser aplicado para resolver otros problemas institucionales internos de similar objeto. Asimismo, con la validación de los resultados y las conclusiones, así como con la salida a la luz pública de la Resolución Jerárquica fundadora, el Proyecto de Innovación Profesional puede ser utilizado para otras investigaciones en las que se vea la necesidad de aplicar el mismo método de resolución de problemas jurídicos frente a los cuales se debe dar respuestas con el correspondiente sustento teórico científico y relevancia práctica objetiva.

d) Viabilidad

En lo que respecta a la viabilidad de ejecución del Proyecto de Innovación Profesional, corresponde señalar que al tratarse de una investigación

realizada con el objeto de optar un grado académico de Maestría a ser otorgado por la Universidad Andina Simón Bolívar, los recursos financieros y materiales son erogados por el propio investigador; sin embargo, al ser un proyecto realizado en y para la Autoridad de Impugnación Tributaria, se recibió toda la cooperación de la Institución para poder planificar, ejecutar y evaluar un procedimiento para resolver el problema detectado respecto a la prescripción tributaria.

En ese sentido, con el fin de obtener resultados y conclusiones objetivas y valederas, se tuvo amplio acceso a los antecedentes administrativos de la Administración Tributaria y al expediente de impugnación formado durante la tramitación del recurso de alzada en la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y recurso jerárquico a cargo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria que culmina con la emisión de la resolución jerárquica que da respuesta al problema detectado; asimismo, se trabajó, directamente, con el personal y los responsables de la emisión de resoluciones jerárquicas de la Subdirección de Recursos Jerárquicos, lo que implica que el procedimiento es ejecutado en forma conjunta con las personas que de acuerdo al organigrama de la Autoridad General de Impugnación Tributaria están habilitadas para ello; por otra parte, los datos, pruebas y antecedentes que permiten ejecutar el proyecto son de primera mano, directos y verificables objetivamente, estos aspectos materiales y humanos son los que le dan validez y viabilidad al proyecto realizado.

4. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN PROFESIONAL

4.1. Objetivo General

Establecer el alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado para la aplicación práctica de la señalada norma constitucional en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, como línea doctrinal referida a la prescripción tributaria.

4.2. Objetivos Específicos

- Revisar los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales que sustentan la Prescripción en general y su aplicación al ámbito tributario para el cabal entendimiento de este instituto jurídico.

- Estudiar la base jurídica y disposiciones positivas vigentes referidas a la prescripción tributaria en el sistema tributario boliviano de acuerdo con el Código Tributario Boliviano, vigente desde el 4 de noviembre de 2003.

- Analizar el derecho de imposición del Estado y el artículo 324 de la Constitución Política del Estado de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica que el derecho admite y relacionarlos con los principios y garantías constitucionales que se aplican en el ámbito tributario.

- Revisar los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico con el objeto de establecer las pretensiones de las partes en controversia y concretar los agravios expuestos referidos a la prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado.

- Construir una teoría jurídica sólida que se convierta en la ratio decidendi expuesta en la Resolución Jerárquica innovadora base de la nueva línea doctrinal que dé una solución final al problema de la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

5. MÉTODOS

Para la ejecución del Proyecto de Innovación Profesional se realizaron diversas actividades relacionadas principalmente con la revisión de la teoría y doctrina jurídica tributaria, libros, normativa del área tributaria, antecedentes administrativos y otros documentos con relevancia tributaria a fin de conseguir la comprensión de los componentes doctrinales y principios de la prescripción tributaria, en ese comprendido y con carácter científico, se utilizaron los siguientes métodos de investigación:

a) Método Inductivo

Este método se aplicó partiendo de la observación y análisis de casos particulares de prescripción tributaria previos a la promulgación de la nueva Constitución Política del Estado para así obtener los principios y fundamentos de la prescripción aplicados en las resoluciones jerárquicas anteriores, con el objeto de entender la ratio decidendi uniforme de estos casos, lo que permitió extraer conclusiones generales válidas también para los nuevos casos de prescripción a resolver; es decir, se buscó una acción generalizadora en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria. En otras palabras, se tomó un cierto número de hechos o fenómenos de prescripción tributaria y una vez establecidas sus semejanzas o diferencias se determinó la solución que explica el objeto de estudio y su aplicación, como conclusión, a todos los casos del mismo

género o especie expresados en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

b) Método Exegético

En la tarea de establecer el alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado para su aplicación práctica en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, se utilizó este método para interpretar y descifrar lo más auténticamente posible lo que el legislador quiso decir respecto a la prescripción tributaria tanto en el Código Tributario como en la propia Constitución. Al tratarse de un método que se relaciona directamente con otros métodos de interpretación de las normas jurídicas, fue empleado con el fin de interpretar correctamente las normas tributarias.

c) Método Lógico Jurídico

En la labor de interpretación de las normas jurídicas tributarias relacionadas con el artículo 324 de la Constitución Política del Estado y con la prescripción tributaria, se empleó el método lógico jurídico para el análisis de los principios constitucionales tributarios que permiten el adecuado funcionamiento de la sociedad, obteniéndose conclusiones respecto a dichos principios que deben ser protegidos por las autoridades políticas, judiciales y administrativas en la actividad de recaudación de impuestos. De manera lógica se sistematizó la premisa mayor de la prescripción tributaria comparándola con la premisa menor de los principios constitucionales para así obtener la conclusión expresada en la Resolución Jerárquica innovadora.

d) Método Descriptivo

En el proceso de elaboración del Proyecto de Innovación Profesional que concluyó con la emisión de la Resolución Jerárquica innovadora y fundadora que define la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado, se procedió al estudio descriptivo de los antecedentes previos de la deuda tributaria que la Administración Tributaria pretendía determinar y cobrar, así como a los actos administrativos, peticiones, descargos y resolución administrativa que puso fin a la fase administrativa; así también, se analizaron de forma descriptiva los fundamentos del recurso de alzada y del jerárquico planteados por las partes agraviadas. De esta manera se pudo establecer el objeto de controversia a resolver por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

e) Método Propositivo

Considerando que el fin del presente Proyecto de Innovación Profesional es establecer el alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado y aplicar esa conclusión de manera práctica en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, de tal forma que quede como base de la línea doctrinal de precedentes administrativos tributarios referida a la prescripción tributaria, cabe expresar que se empleó este método de investigación para que las conclusiones del proyecto se conviertan en una propuesta que resuelva el problema de prescripción detectado y que en sus efectos externos alcance a los sujetos de la relación jurídica tributaria y a la Autoridad de Impugnación Tributaria.

f) Método sintético

Se efectuó tomando de cada autor doctrinario, de los principios generales del derecho constitucional tributario y de la legislación vigente, los

fundamentos pertinentes para adecuarlos a la realidad y circunstancia boliviana para así arribar a una conclusión organizada, sistemática y sintética que permitió la aplicación práctica de una teoría tributaria sobre prescripción tributaria en las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, Institución en la que se desarrolló el Proyecto de Innovación Profesional.

6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL

6.1. DERECHO TRIBUTARIO, LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FORMAS DE EXTINCIÓN

Con el fin de ingresar en materia veremos los conceptos de varios autores, inicialmente citaremos a Giuliani Fonrouge (1993, p.40), para quien: “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en su diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.

Para Villegas (1992, p.133) “El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus diferentes aspectos”. En el mismo sentido, Jarach (1983, p.363), que añade al conjunto de normas, también *los principios*.

Valdés (1992, p.1) lo define como: “El conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones, entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”.

Para Luqui (1989, p.5) “El derecho tributario comprende aquellos recursos para cuya creación el Estado no necesita contar con la voluntad del particular (expresa o tácita), como es necesario en los demás recursos. Para crear la obligación tributaria le es suficiente su poder de *imperium* y que conforma la clásica trilogía de impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

Una vez que definimos al derecho tributario como la rama del derecho que se encarga de estudiar la creación y recaudación de tributos de un

Estado a través de las normas jurídicas que crean obligaciones impositivas, corresponde entrar a la explicación de lo que es la obligación tributaria y sus causales de extinción.

6.1.1. RELACIÓN JURÍDICA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Cuando se habla de una relación en general, se está diciendo vínculo, conexión, o ligazón; sin embargo, no toda relación que se encuentra en la sociedad es jurídica. En términos más sencillos, podemos decir que una relación jurídica es aquella que se encuentra regulada por una norma jurídica ya sea en su constitución, inicio, transcurso o en sus consecuencias. Las relaciones que no están reguladas por una norma de derecho no tendrán el carácter de jurídica.

En el ámbito tributario, Zavala (1998, pp.47-50), señala que: “La Relación Jurídica Tributaria se trata de los derechos y obligaciones, emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este (Fisco) por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra. Es una relación compleja, ya que las obligaciones y sus derechos correlativos son múltiples, destacándose aquella obligación en que el contribuyente se obliga a pagar al Fisco una suma de dinero, por incurrir en un hecho que la ley precisó como conducta gravada (hecho gravado), que pasaremos a llamar obligación tributaria principal o simplemente obligación tributaria. Junto a esa obligación tributaria principal, advertimos una serie de obligaciones y derechos correlativos, que tienen como rol permitir una administración y fiscalización en el cumplimiento de la obligación tributaria principal y, por tanto, un carácter accesorio y que denominaremos obligaciones tributarias accesorias”.

“De lo dicho precedentemente, debemos concluir que el ordenamiento jurídico viene no sólo a establecer las conductas que impliquen que los actos o hechos que realizan los particulares vayan a estar gravados por tributos, sino que además viene a establecer un numeroso cuerpo de obligaciones formales que con carácter accesorio hacen que entre el contribuyente y el Estado se dé una relación compleja y que en un fin último implica que se va a enterar en una forma determinada el tributo en las arcas del Fisco”.

En cuanto a lo citado, se puede advertir que en la doctrina tributaria se ha diferenciado una Relación Jurídica Tributaria principal de otras accesorias, siendo la primera la que esta ligada al Derecho Tributario Sustantivo y las segundas al Derecho Tributario Formal.

Jarach (1982, pp.47-48), refiriéndose a la naturaleza de la Relación Jurídica Tributaria sustancial o principal, expresa que: “Si se admite la preeminencia lógica del derecho tributario material frente al derecho tributario formal y su autonomía estructural frente al derecho administrativo, se atribuye importancia fundamental en el sistema del derecho tributario y en el sistema del derecho en general a la relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley ha previsto”.

“Esta relación, es decir, la relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del derecho tributario. Alrededor de ella están otras relaciones jurídicas, las que hemos titulado accesorias”.

“Distintas, lógicamente, aunque teleológicamente subordinadas, están las relaciones jurídicas que surgen de la actividad administrativa tributaria. Distintas también las relaciones entre Estado y particulares en consecuencia de un ilícito penal tributario, y las relaciones procesales tributarias”.

En el mismo sentido, Villegas (1992, p.246) manifiesta que : “Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, define a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible)”.

“Atento a tal concepto de la relación jurídica tributaria principal, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan tal relación. En ellas encontramos dos partes perfectamente diferenciadas: 1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato de pago tributario contenido en la norma; 2) el mencionado mandato de pago tributario, conectado al hecho, imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada”.

Por otra parte, en cuanto a la Obligación Tributaria, que viene a ser el objeto de la Relación Jurídica Tributaria, Zabala (1998, pp.48-50) enseña que: “Es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas, cuyas características son:

a. Se trata de un vínculo jurídico

Lo que implica que estamos en presencia de aquella figura jurídica en que existen objetivamente un acreedor, un deudor y una prestación, cuya fuente es la ley. Se trata de un vínculo que forma parte de la relación jurídico-tributaria, en que el Fisco como acreedor, exige al contribuyente deudor el pago de una suma de dinero por concepto de impuesto. Lo dicho no es una mera preocupación doctrinaria, sino que tiene mucha trascendencia, ya que implica una notable evolución desde aquellos tiempos en que los tributos no eran sino una manifestación arbitraria del poder del príncipe. Hoy la obligación tributaria es un vínculo jurídico objetivo y para que surja o se genere, se exige que se dé el presupuesto de hecho (hecho gravado) que la ley se ha encargado de definir.

b. La fuente de la obligación tributaria es la ley

A diferencia de las otras obligaciones cuya fuente puede ser el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley, la obligación tributaria sólo tiene como fuente a la ley. Es ella la única que puede dar origen de la obligación tributaria en virtud del principio de la legalidad, por lo cual se excluye cualquier otra fuente de obligación tributaria.

c. Nace como consecuencia del acaecimiento del hecho gravado

Las obligaciones con fuente en la ley o ex lege, implican que los sujetos se van a ver obligados si incurren en actos, hechos o conductas que la propia ley se encarga de definir. En el caso de la obligación tributaria, el contribuyente se verá obligado, cuantitativamente con el Fisco, si incurre en el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, el hecho gravado. Así, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado, si un vendedor efectúa una transferencia de especie corporal mueble a título oneroso, incurre en el hecho gravado y se ve obligado al pago del tributo, sin perjuicio de que sea un impuesto de recargo.

d. El contenido de la obligación Tributaria es la entrega de una cantidad de dinero

Las obligaciones pueden tener como objeto dar, hacer o no hacer alguna cosa. Tratándose de la obligación tributaria, el objeto de ella implica una prestación de dar y, específicamente, la entrega de una suma de dinero de parte del contribuyente al Fisco. Esta prestación es, sin duda, de carácter patrimonial e implica que el particular deberá sacrificar parte de su patrimonio a favor del Fisco que ejerce el poder tributario, enterando en sus arcas una cantidad de dinero que más adelante veremos que puede determinar él mismo o la propia administración tributaria. De lo dicho, se concluye que se excluye como objeto de la obligación tributaria la ejecución de hechos personales o prestaciones de hacer, tales como el servicio militar obligatorio y obligaciones de dar en especies.

e. Se quiere dotar al Estado u otro ente público de recursos

Lo que se persigue es que, a través del pago de la suma de dinero (prestación de la obligación tributaria), el Estado u otro ente obtenga recursos para la satisfacción de las necesidades públicas. Esta

característica es de gran importancia, ya que viene a limitar la neutralidad o abstracción de la obligación tributaria y la perfila hacia el cumplimiento de un objetivo de satisfacción de necesidades colectivas”.

Aplicando estos conceptos, decimos que la **relación jurídica tributaria** es un vínculo entre dos sujetos que se encuentran relacionados mediante una **norma jurídica** de naturaleza impositiva (tributaria) que crea una obligación.

En materia tributaria lo primero es la relación jurídica tributaria que se sustenta en una norma de derecho, norma que a su vez genera o crea la obligación tributaria.

6.1.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En la obligación tributaria se pueden identificar tres elementos importantes que son:

- 1. Sujeto o Sujetos:** Son las personas vinculadas por la norma que creó la obligación.
- 2. Objeto:** Es la finalidad buscada por las partes.
- 3. Causa:** Fundamentalmente, es el motivo, el por qué, la motivación, lo que da origen a la Obligación Tributaria.

Ahora pasaremos a desarrollar con un poco más de amplitud estos elementos.

Sujetos: Se tienen dos sujetos vinculados en la Obligación Tributaria:

a) Sujeto Activo: Personificado por el Estado quien a través de su gobierno y administración general, puede delegar o ejercer este derecho de manera funcional a través de uno o más entes recaudadores específicos, tomando en cuenta su ámbito territorial de actuación. También se puede decir que es el Acreedor de los tributos, el que tiene derecho a cobrar los tributos.

b) Sujeto Pasivo: Es el obligado al pago de los tributos, el que debe realizar la prestación positiva de dar; el deudor del tributo. Dentro de la doctrina y legislación del Derecho Tributario se reconocen a la vez dos tipos de Sujetos Pasivos: 1. Contribuyente: Es un obligado directo del pago de los tributos por ser él en quien se produce el hecho generador y 2. Responsable: Es un obligado o responsable indirecto del pago de los tributos, en él no se produce el hecho generador, pero, por disposición de la norma jurídica asume el rol de un obligado directo.

Objeto: El objeto de la obligación tributaria es la realización efectiva de la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo a favor del sujeto activo, dentro del sistema de obligaciones, la obligación de dar una suma de dinero o de cantidades de cosas en la situación en que el tributo sea fijado en especie; por lo tanto, nos estamos refiriendo concretamente al PAGO o satisfacción de la obligación.

Causa: Existe una tendencia mayoritaria, aunque no única, para explicar la causa de la obligación tributaria en la prestación de servicios del Estado a los particulares y la contraprestación por los servicios recibidos de éste, siendo estos servicios del Estado los que se convierten en la causa, motivo u origen de la obligación tributaria.

A este respecto, el Código Tributario Boliviano (2003), sin conceptualizar a la obligación tributaria, ni mucho menos hablar sobre la relación jurídica tributaria, sólo nos indica que la obligación tributaria es un vínculo de carácter personal, veamos:

ARTÍCULO 13. (Concepto). *La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.*

En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se registrarán por Ley especial.

6.1.3. HECHO GENERADOR O IMPONIBLE

Es un concepto jurídico que tiene que ver con el nacimiento de la obligación tributaria.

Se puede decir que el Hecho Generador es la acción, acontecimiento o situación expresamente determinada por ley para configurar o establecer un tributo y cuya realización acarrea el nacimiento de la obligación tributaria.

A decir de García Vizcaíno (1996, pp.310-311) “El hecho imponible constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”.

Para Villegas (1992, p.272) “Mucho es lo ya escrito sobre el hecho imponible a lo largo de lo hasta aquí expuesto. Veamos cuáles son las conclusiones que pueden darse por sentadas:

1. El “hecho imponible” como hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales).

2. El “acaecimiento” de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable (hic et nunc), trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco.

3. La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando “hecho imponible”, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esa descripción completa es “tipificadora” del tributo.

4. La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma indispensable diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “encontrarse” en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho

imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial)”.

El Código Tributario Boliviano (2003), también define al hecho generador o imponible con distintas palabras, pero, con el mismo significado y alcance; asimismo, establece los momentos en los cuales se produce o perfecciona el hecho generador. Con el añadido de que ya conocemos que una vez que se produce o perfecciona el hecho generador nace la obligación de pagar un determinado tributo.

ARTÍCULO 16. (Definición). *Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

ARTÍCULO 17. (Perfeccionamiento). *Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:*

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.*
- b) En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.*

6.1.4. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Cuando se extinguen las obligaciones, obviamente dejan de existir y, en un efecto posterior, es como si nunca hubieran existido, se trata de la ruptura definitiva **del vínculo** existente entre deudor y acreedor, perdiendo, este último, todo derecho a cobrar la deuda, liberando para siempre al deudor del cumplimiento de la obligación. Es necesario aclarar

que en todos estos casos de extinción de la obligación tributaria, ya se han producido uno o más hechos generadores con la consecuencia de que nació la obligación tributaria; es decir, se configuró el vínculo obligacional entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; sin embargo, dicho vínculo es quebrado o cortado definitivamente cuando concurre alguna causal establecida en la ley para extinguir la obligación existente.

La extinción de las obligaciones tiene un fundamento de paz y seguridad jurídica que significa que una obligación no puede ser eterna y ser susceptible de exigirse el cumplimiento en forma indefinida en el tiempo, por ello, las obligaciones tributarias, al igual que las obligaciones en general, se pueden extinguir y dejar de ser exigibles legalmente, al respecto, el Código Tributario Boliviano (2003) establece cinco (5) formas de extinción de la obligación tributaria que son: Pago, Compensación, Confusión, Condonación y Prescripción, veamos cada una de ellas.

PAGO

Es el cumplimiento de la prestación debida que constituye el objeto de la obligación, en el ámbito tributario se trata de la entrega de una suma de dinero debida para extinguir la obligación. Para que el pago extinga la obligación tributaria debe realizarse conforme las disposiciones legales señalen, esto es, cumplir la obligación en el lugar donde debe pagarse, estar dentro del término; es decir, antes del vencimiento, o en su caso, pagar, además, las sumas accesorias; pagar el tributo completo según la base imponible y alícuota que le corresponda, pagar en el formulario correcto y con todas las demás formalidades exigidas.

También es preciso señalar que cuando existe una deuda tributaria se puede realizar el pago mediante un *Plan de Pagos*, esta modalidad,

cuando se cumple y satisface en su totalidad, también extingue la obligación tributaria con la cancelación de la última cuota. En el Código Tributario Boliviano (2003), tenemos previsto lo siguiente:

ARTÍCULO 51. (Pago Total). *La obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extinguen con el pago total de la deuda tributaria.*

ARTÍCULO 53. (Condiciones y Requisitos). *I. El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que establezcan las disposiciones normativas que se dicten al efecto.*

II. Existe pago respecto al contribuyente cuando se efectúa la retención o percepción de tributo en la fuente o en el lugar y la forma que la Administración Tributaria lo disponga.

III. La Administración Tributaria podrá disponer fundadamente y con carácter general prórrogas de oficio para el pago de tributos. En este caso no procede la convertibilidad del tributo en Unidades de Fomento de la Vivienda, la aplicación de intereses ni de sanciones por el tiempo sujeto a prórroga.

IV. El pago de la deuda tributaria se acreditará o probará mediante certificación de pago en los originales de las declaraciones respectivas, los documentos bancarios de pago o las certificaciones expedidas por la Administración Tributaria.

COMPENSACIÓN

Esta causal se refiere a la extinción, hasta el límite de la menor, de dos deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas; es decir,

en este caso existen dos personas que son, a la vez, acreedores y deudores entre sí mismos, para lo cual, se toma en cuenta el monto o valor de la deuda menor para extinguir hasta dicho límite las deudas de ambos sujetos, y el saldo, si lo hubiera, queda como la única deuda pendiente.

Esta situación aparece en materia tributaria principalmente en los casos de créditos fiscales a favor del contribuyente que hubieran sido obtenidos en la liquidación de un tributo; también, cuando exista un pago indebido o en exceso reclamado vía acción de repetición y en las devoluciones impositivas a la exportación, en estas situaciones es posible la compensación de deudas tributarias, veamos lo que establece el Código Tributario Boliviano (2003):

ARTÍCULO 56. (Casos en los que Procede). *La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código.*

Con referencia a la Compensación de obligaciones tributarias, veamos lo que dice el Decreto Supremo 27310 (2004).

ARTÍCULO 15. (Compensación). *La compensación a que se refiere el Artículo 56 de la Ley N° 2492 también procederá sobre las solicitudes que los sujetos pasivos o terceros responsables realicen antes del vencimiento del tributo que desean sea compensado. Sin embargo, estas solicitudes no eximen del pago de las sanciones y la liquidación de la deuda tributaria*

conforme lo dispuesto en el Artículo 47 de la referida Ley, en caso que la solicitud resulte improcedente.

La compensación de oficio procederá únicamente sobre deudas tributarias firmes y exigibles. Los procedimientos y mecanismos de compensación serán reglamentados por la Administración Tributaria.

CONFUSIÓN

Es otra forma de extinción de las obligaciones que tiene lugar cuando se reúnen en una misma persona, por sucesión hereditaria u otra causa de transferencia de derechos, la calidad de acreedor y de deudor. Como ejemplo de confusión podemos indicar el caso de una persona que debe impuestos de su inmueble y decide donar el mismo a la Alcaldía de su ciudad, incluyendo la deuda tributaria en el contrato de donación, en este caso, el acreedor tributario (Alcaldía) si acepta la donación se transforma en el nuevo propietario del inmueble y se convierte a la vez en deudor de sí mismo, por lo que se extingue la deuda ya que nadie puede cobrarse así mismo.

En ese mismo sentido, el Código Tributario Boliviano (2003), establece como causal de extinción de las obligaciones tributarias a la Confusión, veamos,

ARTÍCULO 57. (Confusión). *Se producirá la extinción por confusión cuando la Administración Tributaria titular de la deuda tributaria, quedara colocada en la situación de deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos al tributo.*

CONDONACIÓN O REMISIÓN

Condonar significa Anular, Perdonar o Remitir una deuda en todo o en parte; en ese sentido, se da por extinguida una obligación por voluntad del acreedor; también, se puede decir que es una renuncia voluntaria que un acreedor hace de todo o parte de su derecho de crédito contra el deudor; es decir, renuncia definitivamente a exigir o cobrar la deuda existente. Es cuando se rompe el vínculo obligacional por decisión de quien tiene derecho a cobrar; en este caso, en cuanto a la condonación de tributos será necesario que previamente se promulgue una ley general que condone o perdone adeudos tributarios, explicando en ella los alcances en cuanto a los beneficiarios, gestiones que comprende y cuantías totales o parciales; es decir, la ley que condona obligaciones tributarias debe señalar si se trata del tributo omitido, de los intereses, multas o de todos estos elementos a la vez, veamos lo que dice el Código Tributario Boliviano (2003):

ARTÍCULO 58. (Condonación). *La deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, sólo en virtud de una Ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.*

PRESCRIPCIÓN

La prescripción es entendida como un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determine; se llama prescripción *adquisitiva* cuando sirve para adquirir un derecho y es *liberatoria* cuando impide el ejercicio de la acción o cuando libera al deudor del cumplimiento de una obligación. De ese modo, el silencio o inacción del acreedor, durante el tiempo determinado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación. Es un castigo a la inoperancia o inacción de la Administración Tributaria para controlar el cumplimiento de

las obligaciones tributarias, determinarla y cobrarla. El concepto, fundamentos y normas jurídicas de la prescripción serán vistos en los siguientes acápite.

6.2. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

6.2.1. CONCEPTO

El Diccionario Jurídico Enciclopédico (2005, pp.1675-1676) apunta que: “El tiempo es una condición ineludible de la vida humana, que ejerce gran influencia en las relaciones jurídicas. Hay derechos que no pueden surgir sino en determinadas circunstancias de tiempo; otros, no pueden tener más que una duración preestablecida, fijada por la ley o por la voluntad privada; algunos no pueden ejercitarse más allá de un cierto tiempo; en fin, hay derechos que se adquieren o se pierden por el transcurso de un cierto tiempo”.

“En lo que concierne a la adquisición o pérdida de los derechos, el tiempo interviene en conjunto con otros factores, mediante la institución de la prescripción. La prescripción es el medio por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo opera la adquisición o modificación sustancial de algún derecho”.

Asimismo, Ossorio (2003. p.787) conceptualiza la prescripción y manifiesta que: “En Derecho Civil, Comercial y Administrativo, es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título. La *prescripción* llámase *adquisitiva* cuando sirve para adquirir un derecho. Y es *liberatoria* cuando impide el ejercicio de la acción

para exigir el cumplimiento de una obligación. Estos plazos liberatorios son muy variables, conforme a la acción que se trate de ejercitar”.

Por su parte Ramírez (1990, p.42) manifiesta que: “Si la obligación tributaria es personal, o sea que establece un crédito pasivo a cargo del contribuyente o responsable, y un crédito activo a favor del fisco, puede y ha de estar sometida a prescripción; a su extinción por el transcurso de determinado tiempo sin que la administración fiscal hubiere exigido su pago”

Martín (1999, p.189) expresa que: “La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir, la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquélla”.

6.2.2. FUNDAMENTO

El fundamento de la prescripción, así como el verdadero fundamento de cualquier institución jurídica, se encuentra en un problema de intereses entre partes que plantea una exigencia para el Derecho a la cual éste debe dar respuesta. En el presente caso, encontramos un hecho: la inercia del sujeto activo (acreedor) de una relación jurídica; tal inercia se proyecta sobre el plano de los intereses de ambas partes o sujetos, determinando un problema.

El problema, en el caso de la prescripción puede esquematizarse en los siguientes términos: El transcurso del tiempo, unida a la inercia

aludida, desarrolla una creciente situación de incertidumbre. Por lo tanto, al existir un interés hacia la certeza, esto es, porque la certeza es un valor jurídico de nuestro sistema, la solución al problema debe buscarse en función de ella (certeza). El medio para obtenerla es el establecimiento de un plazo para ejercer un derecho, lo que significa que es interés de la sociedad que se establezca un límite temporal con el cual termine la situación de incerteza.

Asimismo, es bueno dejar por sentado que la prescripción funciona como un medio de orden, tranquilidad, paz social y seguridad jurídica, porque evita que después del tiempo que la ley dispone para la prescripción, se puedan suscitar pleitos y controversias de difícil solución.

Para García Novoa (2010, pp.240-241) “Resulta indiscutible que la prescripción, tanto en el ámbito civil como en el tributario, se fundamenta en razones de seguridad jurídica, que siempre se han planteado en oposición a motivaciones de justicia. Razones de estricta justicia abogarían por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de los deberes u obligaciones. Pero, la prescripción es un instituto que se fundamenta en la seguridad jurídica, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia. Como dice Falcon y Tella, pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad, la cual “aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones”. La prescripción es, por ello, una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la

inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado”.

García Vizcaíno (1996, p.377), en una referencia a un fundamento de alta trascendencia en la evolución del derecho hacia la justicia, certeza y seguridad jurídica expresa que “La prescripción es definida por el Diccionario Escriche como "un modo de adquirir el dominio de una cosa o de liberarse de una carga u obligación mediante el trascurso de cierto tiempo y bajo las condiciones señaladas por la ley". Fundamenta tal institución social en el "interés general", considerando que es de derecho público, y la más necesaria para el orden público; no sin razón "ha sido llamada por los antiguos «patrona del género humano», «patrona generis humani», y «fin de los cuidados y ansiedades», «finis sollicitudinum», a causa de los servicios que hace a la sociedad manteniendo la paz y tranquilidad entre los hombres, y cortando el número de los pleitos". La prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico. Las máximas antiguas "jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus" (si el acreedor es negligente, pierde su derecho) e "introducata est odio negligentiae, non favore praescribentis" (la prescripción se introdujo más bien en contra de la negligencia que en favor de quien prescribe) nos proporcionan otros fundamentos de la institución que tratamos”

6.2.3. INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN

El termino de prescripción en curso puede verse afectado por ciertas situaciones de hecho y de derecho que se conocen como causas o causales de interrupción y de suspensión del término de la prescripción; antes de ingresar a nuestra legislación en particular, veremos de manera

general qué dice la doctrina al respecto y cuáles son sus efectos correspondientes.

En cuanto a la interrupción, Ossorio (2003, p.532) establece que: “Es la detención del curso de la prescripción. Cuando esa detención se produce, no corre el tiempo anterior a la fecha del hecho interruptor. Terminado el plazo interruptor, la prescripción se tiene que empezar a contar de nuevo”.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge (1993, pp.572-573) “La prescripción en curso puede sufrir interrupción, en los casos, y por las razones establecidas en el ordenamiento legal respectivo, y se traduce en la consecuencia de tener como no sucedido el término precedente al acontecimiento interruptivo, desaparecido éste vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescripción”.

Saccone (2002, p.114) sostiene que: “La prescripción en curso puede sufrir interrupción, en los casos y por las razones establecidas en el ordenamiento legal respectivo, y se traduce en la consecuencia de tener como no sucedido el término precedente al acontecimiento interruptivo; desaparecido éste, vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescripción”.

Para Villegas (1992, p.263) “La interrupción de la prescripción tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor”.

Una de las diferencias entre la prescripción y la caducidad, es que en la prescripción sus plazos se pueden interrumpir teniendo que comenzar de nuevo su cómputo. Por ello es necesario saber que actos interrumpen la

prescripción, ya que su determinación exacta como acto que interrumpe no se limita solo a producir el efecto de interrumpir, sino que se determina además el inicio de un nuevo plazo de prescripción. Estos actos que interrumpen la prescripción pueden venir tanto del sujeto pasivo como de la propia Administración Tributaria, tal como se verá más adelante.

Entonces, puede concluirse en que la interrupción consiste en la destrucción o inutilización del tiempo que hubiere transcurrido, lo que da origen a la apertura de un nuevo término completo de prescripción. Obvio es que el acto, para ser interruptivo, debe ser anterior al fenecimiento del plazo de la prescripción, pues otros serían los efectos de ocurrir con posterioridad.

6.2.4. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN

Según Ossorio (2003, p.953) “La suspensión es una norma según la cual, cuando, por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces pueden liberar, al acreedor o al propietario, de las consecuencias de la *prescripción* cumplida durante el impedimento (...) El efecto de la *suspensión* es inutilizar para la prescripción el tiempo de aquélla”.

Como señala Villegas (1992, p.299) “La suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad”.

En este caso, el tiempo transcurrido hasta antes del acto de la

suspensión no se pierde, sino que se reinicia o continúa el cómputo del plazo luego que desaparece el hecho que lo originó.

6.3. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA REGULADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (CTB)

6.3.1. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA VERIFICAR, FISCALIZAR Y DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA

El Código Tributario Boliviano (CTB) vigente a partir del 4 de noviembre de 2003, en los artículos 59 al 62 detalla en qué consiste la prescripción tributaria; establece el plazo legal y cómputo para que se opere la misma y se señalan las causales de interrupción y de suspensión. Comenzaremos con el estudio de la prescripción de las acciones para verificar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria, para lo cual veremos la parte pertinente del Código Tributario Boliviano (2003).

ARTÍCULO 59. (Prescripción).

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.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

ARTÍCULO 60. (Cómputo).

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

ARTÍCULO 61. (Interrupción). *La prescripción se interrumpe por:*

- a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.*
 - b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.*
- Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.*

ARTÍCULO 62. (Suspensión). *El curso de la prescripción se suspende con:*

I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

Ahora se explicarán cada uno de los artículos transcritos.

En ese entendido, corresponde señalar de principio que lo que se extingue por prescripción no es la obligación en sí misma, aunque este

aspecto aun se discute en la doctrina, sino la acción de la Administración Tributaria para determinar, sancionar y ejecutar las obligaciones tributarias o sanciones impuestas, por ello, el citado artículo 59 Código Tributario Boliviano (2003) se refiere a la *acción* de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, señalando que el plazo legal para que se opere la prescripción es de cuatro (4) años, dicho plazo se extiende a siete (7) años en los siguientes casos:

1. Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes.

Debe entenderse como la no inscripción en los registros de contribuyentes en la época de producción de los hechos generadores. También puede aplicarse a otros registros especiales en materia aduanera y municipal siempre y cuando estén relacionados con el tributo que debe pagarse.

2. Cuando se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

En nuestro país, al producirse la reforma tributaria, en cuanto a impuestos nacionales, se realizó una clasificación en el registro de contribuyentes relacionada con los tributos que debían pagar, estableciéndose un régimen general para los que produzcan hechos generadores de manera general, valga la redundancia, y para aquellas actividades económicas, consideradas pequeñas, que no generan muchos ingresos se fusionaron los impuestos generales en monotributos por los cuales se debe pagar en cuotas fijas cada cierto tiempo; en estos casos,

se establecieron registros especiales en tres regímenes que son: a) El simplificado, b) El agrario unificado y c) El integrado tributario; por lo tanto, para quienes estuvieran inscritos en estos regímenes sin que les corresponda, además de otras sanciones administrativas, se extiende el término de prescripción a siete (7) años. También aplicable, en lo que corresponda, a regímenes o clasificaciones en materia aduanera o municipal.

En cuanto al cómputo previsto en el artículo 60 del Código Tributario Boliviano (2003), se establece que, para la obligación principal, el término se contará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

Respecto a las causales de interrupción de la prescripción, establecidas en el artículo 61 del Código Tributario Boliviano (2003), se tienen previstas dos, a saber:

1) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.

Esta causal es más concreta ya que de manera directa señala que la interrupción del término de prescripción se producirá en la fecha en la que se notifique la Resolución Determinativa.

Al respecto hay que dejar establecido que dependiendo del medio de notificación que aplique la Administración Tributaria se tendrá una fecha exacta; así, en la notificación personal será el día que se entrega en mano propia al sujeto pasivo o representante legal el acto administrativo y que conste su firma o la representación de que se negó a firmar en presencia de un testigo. En la notificación por cedula será el día que se fije en la

puerta o se deje el acto administrativo a una persona mayor de edad. En la notificación mediante edictos será la fecha de la segunda publicación. En la notificación tácita desde la fecha de efectuada la gestión, petición o manifestación de conocimiento. En las notificaciones masivas, desde la fecha en la que se asiente la diligencia en el expediente administrativo después de las dos publicaciones previas. En las notificaciones en secretaría el día miércoles correspondiente que se asiente la diligencia.

En todos estos casos, para que surtan efectos jurídicos válidos, las notificaciones realizadas deben cumplir con las formalidades de cada procedimiento de notificación, caso contrario, no podrán ser considerados como actos que interrumpan la prescripción tributaria en curso.

2) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Para aplicar esta causal se tiene que contar con una prueba objetiva que permita establecer indubitadamente que el sujeto pasivo reconoce o demuestra conocer de la existencia de obligaciones tributarias y que están pendientes de cumplimiento, por ejemplo, cuando se pide prórroga para pagar o se solicita una nueva liquidación de la deuda tributaria, también, cuando se realiza un pago parcial; en fin, en todos los casos en los que exista un documento en el que el sujeto pasivo haga conocer que debe tributos. El curso de la prescripción también se interrumpe con la solicitud de facilidades de pago, sin que sea necesario que la Administración Tributaria conceda necesariamente dicho petitorio. Una vez producida la interrupción comienza un nuevo cómputo a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

En lo que se refiere a las causales de suspensión del término de la prescripción, de acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario Boliviano (2003), se tiene:

1. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

En este caso, solamente se toma como causal de suspensión la notificación con la Orden de Fiscalización formal y no así con otro tipo de notificaciones como ser con una Orden de Verificación, de Control, o con un Auto Inicial de Sumario Contravencional.

2. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente

La suspensión se inicia en la fecha en la que se presenta la demanda, petición o recurso y dura hasta que la Administración Tributaria recibe formalmente (mediante nota) el expediente para la ejecución o cumplimiento de la resolución emitida en el recurso administrativo o proceso judicial; en este caso, la causal de suspensión se refiere a recursos o procesos tramitados ante otras autoridades ajenas a la administración tributaria a quienes remite los antecedentes para su consideración y posterior resolución, y no se refiere a peticiones que puede resolver directamente.

Finalmente, es preciso recordar que el artículo 5 del DS 27310 (2004), dispone que la prescripción puede solicitarse tanto en sede administrativa como judicial; es decir, durante la determinación tributaria o procedimiento

sancionatorio, así como en la etapa de impugnación administrativa o judicial; inclusive en la etapa de ejecución tributaria.

6.3.2. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA LA EJECUCIÓN TRIBUTARIA

Antes de entrar en mayores consideraciones, veremos previamente la normativa jurídica aplicable del Código Tributario Boliviano (2003).

ARTÍCULO 59. (Prescripción).

I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:

4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

ARTÍCULO 60. (Cómputo).

II. En el supuesto 4 del párrafo I del artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

En la explicación de la prescripción en fase de ejecución tributaria, es necesario expresar que es posible que la acción para que la administración tributaria ejerza sus facultades de ejecución prescriban en el término general de cuatro años a contar desde el día siguiente de producirse la notificación con el título de ejecución que se pretende ejecutar, sin embargo, se debe considerar que el término señalado de cuatro (4) años para ejecutar puede también ampliarse a siete (7) años

cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscriba en un régimen tributario que no le corresponde. Esta afirmación se la realiza con el fundamento de que el parágrafo II del artículo 59 del Código Tributario Boliviano (2003), se refiere a todos los plazos del parágrafo I, sin ninguna distinción expresa o consideración excluyente.

En cuanto a las causales de interrupción y suspensión del término de prescripción en fase de ejecución, se considera que, de las causales previstas en los artículos 61 y 62 del Código Tributario Boliviano (2003), sólo son aplicables: 1. El reconocimiento tácito o expreso de la deuda vigente de cobro y la solicitud de facilidades de pago, como causales de interrupción y 2. La interposición de recursos administrativos o judiciales, como causal de suspensión. No se aplica como causal de interrupción la notificación con la Resolución Determinativa porque se entiende que ya ocurrió ese hecho. En lo que respecta a la causal de suspensión de notificación con el inicio de la fiscalización no se aplica en esta etapa de ejecución porque se entiende que no se está iniciando un procedimiento determinativo, sino que se está ejecutando la deuda tributaria ya determinada.

Debe quedar claro que estas causales de interrupción y suspensión señaladas solo se aplican al curso del término o tiempo de prescripción de la etapa de ejecución y no deben confundirse con la suspensión y oposición a la ejecución que se encuentran previstas en el artículo 109 del Código Tributario Boliviano (2003).

6.3.3. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA IMPONER SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Sobre este aspecto es importante transcribir las partes pertinentes del Código Tributario Boliviano (2003), veamos:

ARTÍCULO 59. (Prescripción).

I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:

3. Imponer sanciones administrativas.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

ARTÍCULO 60. (Cómputo).

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

ARTÍCULO 154. (Prescripción, Interrupción y Suspensión).

I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

En lo que toca al numeral 3 del artículo 59 del Código Tributario Boliviano (2003), cabe indicar que sólo se refiere a contravenciones

tributarias y no así a delitos tributarios, en ese entendido, se concluye que una vez que transcurre el término legal de prescripción, se pierde el derecho o acción de la Administración Tributaria para determinar la comisión de una contravención tributaria e imponer sanciones a través de un acto administrativo. En cuanto al término, se ha establecido uno general de cuatro (4) años que según la norma se computa desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

Al respecto cabe hacer una observación al cómputo de este plazo, ya que se entiende fácilmente si se aplica a sanciones relacionadas con el incumplimiento de pago de tributos y su vencimiento; sin embargo, no es de fácil aplicación para otras contravenciones cometidas de manera independiente, respecto de las cuales, el Código Tributario no señala nada.

Como ejemplos, veamos los siguientes casos: En una contravención tributaria relacionada con el mal registro de una factura en el Libro de Compras IVA correspondiente al período octubre de 2005, el término de prescripción para imponer la sanción, según los artículos 59, 60 y 154 del Código Tributario Boliviano (2003), se computará desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2009, tomando en cuenta que el vencimiento del pago de este período se produjo en noviembre de 2005. Ahora bien, que ocurrirá en el caso de la contravención relacionada con el deber de información, cuando la Administración, por ejemplo, el 10 de marzo de 2010 le requiera documentación del período noviembre de 2007 ¿desde cuándo se inicia el cómputo?, si el artículo 60 del Código Tributario dispone que el cómputo del término de prescripción para imponer sanciones administrativas se debe iniciar desde el 1° de enero del

año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del *período de pago* respectivo; entonces, la cuestión a definir será si el cómputo se inicia desde el 1 de enero de 2008 o desde el 1 de enero de 2011.

En el caso anterior referido, el cómputo se debe iniciar el 1 de enero de 2011, en aplicación de lo previsto en el artículo 151 del Código Tributario Boliviano (2003), el cual prevé que: “De la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan, las que serán establecidas conforme a los procedimientos del presente Código. De la comisión de un delito tributario, que tiene carácter personal, surgen dos responsabilidades: una penal tributaria y otra civil”; por lo tanto, para hacer responsable y sancionar a un sujeto por un ilícito tributario, previamente debe existir una acción u omisión a través de la cual se configure la contravención, lo que significa que la prescripción no puede correr antes de la comisión del ilícito, razón por la cual, el cómputo de la prescripción debe iniciarse el 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual se cometió el ilícito tributario, aun cuando el artículo 60 del Código Tributario, por insuficiencia legislativa, no haya previsto expresamente esta situación.

Asimismo, se debe tener en cuenta que el término señalado puede ampliarse a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscriba en un régimen tributario que no le corresponde por cuanto el párrafo II del artículo 59 del Código Tributario Boliviano (2003), como ya se señaló, se refiere a todos los plazos del párrafo I, sin ninguna distinción expresa o consideración excluyente.

En cuanto a las causales de suspensión e interrupción, se aplican los artículos 61, 62 y 154 del Código Tributario Boliviano (2003), con las siguientes aclaraciones: En la interrupción, se trata de la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria o acto administrativo equivalente donde se establezca la sanción, dependiendo si la sanción fue impuesta en procedimiento unificado o independiente. El reconocimiento o la solicitud de facilidades de pago deben referirse a la contravención tributaria y su multa o sanción. En cuanto a las causales de suspensión, sólo se aplica la prevista en el párrafo II del artículo 62 del Código Tributario, es decir, la referida a la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente.

6.3.4. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA EJECUTAR SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

En lo que respecta a las sanciones emergentes de la comisión de una o más Contravenciones Tributarias que adquirieron firmeza y se encuentran en fase de ejecución, en lo pertinente, el Código Tributario Boliviano (2003), establece que:

ARTÍCULO 59. (Prescripción).

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

ARTÍCULO 60. (Cómputo).

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

ARTÍCULO 154. (Prescripción, Interrupción y Suspensión).

IV. La acción administrativa para ejecutar sanciones prescribe a los dos (2) años.

En cuanto a las causales de interrupción y suspensión del término de prescripción en fase de ejecución de las sanciones por contravenciones tributarias, de los artículos 61 y 62 del Código Tributario Boliviano (2003), sólo son aplicables: 1. El reconocimiento de la sanción pecuniaria o multa vigente de cobro y la solicitud de facilidades de pago, como causales de interrupción y 2. La interposición de recursos administrativos o judiciales, como causal de suspensión.

6.3.5. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA IMPONER Y EJECUTAR SANCIONES POR DELITOS TRIBUTARIOS

Respecto a la prescripción aplicable Respecto a la prescripción aplicable a la imposición y ejecución de sanciones por la comisión de delitos tributarios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 154-II del Código Tributario Boliviano (2003) “La acción penal para sancionar delitos tributarios prescribe conforme a normas del Código de Procedimiento Penal”. En consecuencia, para estos casos, se deberá acudir a la norma procesal penal correspondiente.

En ese entendido, el Código de Procedimiento Penal señala lo siguiente:

Artículo 27. (Motivos de extinción). *La acción penal, se extingue:*

1. Por prescripción;

Artículo 29. (Prescripción de la acción). *La acción penal prescribe:*

1. *En ocho años, para los delitos que tengan señalada una pena privativa de libertad cuyo máximo legal sea de seis o más de seis años;*
2. *En cinco años, para los que tengan señaladas penas privativas de libertad cuyo máximo legal sea menor de seis y mayor de dos años;*
3. *En tres años, para los demás delitos sancionados con penas privativas de libertad; y,*
4. *En dos años para los delitos sancionados con penas no privativas de libertad.*

Artículo 30. (Inicio del término de la prescripción). *El término de la prescripción empezará a correr desde la media noche del día en que se cometió el delito o en que cesó su consumación.*

Artículo 31. (Interrupción del término de la prescripción). *El término de la prescripción de la acción se interrumpirá por la declaratoria de rebeldía del imputado, momento desde el cual el plazo se computará nuevamente.*

Artículo 32. (Suspensión del término de la prescripción). *El término de la prescripción de la acción se suspenderá:*

1. *Cuando se haya resuelto la suspensión de la persecución penal y esté vigente el período de prueba correspondiente;*
2. *Mientras esté pendiente la presentación del fallo que resuelva las cuestiones prejudiciales planteadas;*
3. *Durante la tramitación de cualquier forma de antejuicio o de la conformidad de un gobierno extranjero de la que dependa el inicio del proceso; y,*

4. En los delitos que causen alteración del orden constitucional e impidan el ejercicio regular de la competencia de las autoridades legalmente constituidas, mientras dure ese estado.

Artículo 33. (Efectos). *El término de la prescripción se interrumpirá o se suspenderá de manera individualizada para el autor y los partícipes.*

Artículo 34. (Tratados internacionales). *Tendrán aplicación preferente las reglas sobre prescripción contenidas en Tratados y Convenios internacionales vigentes.*

Esta normativa transcrita demuestra y refuerza el argumento de que la prescripción tributaria está vigente también para el tema de los delitos tributarios, pudiéndose, además, acudir a la revisión y aplicación preferente de los tratados internacionales sobre el señalado tema de prescripción.

6.4. PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA DE ACUERDO A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO

6.4.1. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

A decir de Villegas (1992, pp. 186-187) “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.

“La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: *la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención*, pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un *status* de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal *status* significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un "deber tributario", sino simplemente un "estado de sujeción”.

“Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano *abstracto* como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados”.

Por otra parte, Zavala (1998, pp.15-24) señala que: “Se puede definir o conceptualizar la potestad tributaria, llamada también poder tributario o potestad fiscal, como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran dentro de su

jurisdicción. También la podemos definir como la facultad del Estado de crear o establecer tributos”.

“Se manifiesta o expresa esta potestad o poder tributario en la facultad de crear normas jurídicas de carácter o contenido tributario”.

“La potestad tributaria si bien es un poder del que dispone el Estado para establecer tributos, es evidente que no puede ejercerse en forma absoluta y sin ningún tipo de limitación. Lo expuesto precedentemente, trae como consecuencia que es necesaria la existencia de límites a ella, los que podemos agrupar en límites jurídicos, límites políticos y límites internacionales”.

En ese comprendido, se debe señalar que los límites jurídicos están directamente relacionados con los principios de carácter constitucional que van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar. Los límites políticos se refieren al poder político que ejercen los Estados a nivel internacional y que pueden generar una doble tributación; también, a los órganos o entes con poder tributario dentro del Estado que de igual manera pueden producir doble tributación, por ejemplo, tributos nacionales que se repitan en los gobiernos autónomos departamentales o municipales. En cuanto a los límites internacionales estos tienen que ver con las inmunidades y privilegios fiscales de los funcionarios diplomáticos o consulares de otros Estados.

En consecuencia, de lo brevemente señalado, se puede establecer que todos los Estados tienen un poder para crear tributos y definir los términos de su cobro, entonces, mediante normas jurídicas pueden definir el hecho

generador, la alícuota, el período de pago, sus sanciones, etcétera; sin embargo, en el ejercicio de ese poder tributario, debe tenerse en cuenta que existen limitaciones que fundamentalmente se encuentran en la Constitución, por lo tanto, en el presente caso en el que se estudia el alcance y aplicación de un artículo de la misma norma constitucional, su interpretación no puede estar aislada de los principios y garantías constitucionales que regulan y limitan el Poder Tributario del Estado; en ese entendido, será necesario realizar una interpretación sistemática de la Constitución para encontrar la correspondencia del artículo 324 con todos los demás principios tributarios que reconoce y protege la norma suprema boliviana.

En los siguientes acápite se explicará y se tomará una posición respecto a la posible imprescriptibilidad de las deudas tributarias para determinar las conclusiones sobre el tema, para lo cual, se partirá del repaso de los principios constitucionales tributarios, los métodos de interpretación de las normas jurídicas para establecer el sentido y alcance de las disposiciones constitucionales referidas a la prescripción o no de las deudas tributarias para concluir con la respuesta definitiva respecto a la prescripción tributaria en Bolivia.

6.4.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Antes de concentrarnos en la interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado es necesario referirnos a los Principios Constitucionales Tributarios; en ese sentido, Vergara (2010, pp.53-67) expresa con acierto que: “Los principios constitucionales del Derecho Tributario como los criterios generales, plasmados en la Constitución,

deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario”.

“Como la Constitución tiene un valor normativo inmediato y directo, de acuerdo con el artículo 108 numeral 1), según el cual “*Son deberes de las bolivianas y bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes*”, puede decirse que los principios constitucionales de Derecho Tributario constituyen auténticos límites al ejercicio del poder de imposición del Estado”.

“De este modo, la referencia al carácter informador de la actuación de los poderes públicos que se predica de estos principios, deviene así en un verdadero límite al ejercicio del poder tributario, de forma que quienes lo ostentan han de someterse imperativamente a ellos”.

Asimismo, en cuanto al ***principio de capacidad económica o contributiva*** señala que: “debemos considerarlo como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así lo consideran los criterios o principios materiales contenido en el artículo 108 numeral 7 de la Constitución boliviana de 2009, donde se encuentra plasmado dicho principio. La redacción del precepto constitucional, configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario nacional, hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica”.

“(…) En la jurisprudencia constitucional extranjera podemos referirnos a las sentencias más relevantes del Tribunal Constitucional de España, que

ha establecido una línea jurisprudencial sobre el principio de igualdad tributaria como analizaremos a continuación: La Sentencia 27/1981 de 20 de julio de 1981, afirma que “el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra”, o también la Sentencia 45/1989 de 20 de febrero de 1989; sin embargo, en otros pronunciamientos como las Sentencias 37/1987 de 26 de marzo de 1987 y 211/1992 de 11 de diciembre de 1992, el Tribunal Constitucional español ha sostenido que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para aquel principio constitucional quede a salvo”. La Sentencia 211/1992 de 11 de diciembre de 1992, se ha referido a las tres funciones que, a su juicio, debe cumplir el principio de capacidad económica, afirmando que el mismo “sirve de fundamentos de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del citado poder”

“(…) Para finalizar la referencia de este principio hay que señalar que la capacidad económica no es sólo muy importante en materia tributaria; sino que, además, es el principio nuclear de todo el Derecho Financiero, al ser también el criterio inspirador de los gastos públicos”.

Respecto al ***principio de igualdad***, el mismo autor expresa que: “Las Constituciones generalmente establecen normas para determinar los límites e indicar los principios a los cuales deben atenerse los órganos legislativos para el desempeño de su actividad, incluida la tributaria. Uno de los imperativos categóricos contenidos en casi todas las leyes supremas de los Estados es la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos. Este principio se impuso con mayor vigor luego de la Revolución

Francesa, sustentado en una motivación política y luego jurídica. El objetivo principal era abolir los privilegios de las clases o castas, que caracterizaba los sistemas de la época, afirmando la igualdad de todos ante la ley”.

“(…) La igualdad de las cargas tributarias puede ser entendida en dos sentidos de acuerdo a la formulación del profesor italiano D’Albergo citado por Víctor Uckmar: a) En *sentido jurídico*, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario y b) En *sentido económico* es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno”.

“En lo concerniente a la igualdad jurídica, que sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición, algunas Constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia tributaria. Especialmente en Francia, antes de la Revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonoroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita”.

Como se ha señalado, el principio de igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La Constitución boliviana de 2009 proclama de manera genérica en el artículo 14 segundo párrafo, donde prescribe que: “II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura,

nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona”.

“De manera concreta, en el ámbito que nos ocupa, ya se ha señalado que el principio de capacidad económica, y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad en sus varias acepciones. Así dispone el artículo 323 de la Constitución, sobre el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario, reconociendo la vigencia en este ámbito de este valor del ordenamiento con ese mismo significado básico que acaba de exponerse. Si todos somos iguales ante la ley, todos debemos pagar tributos, y si no es admisible la discriminación, todos debemos cumplir esa obligación conforme a los mismos criterios de reparto de la carga tributaria. La igualdad es indisoluble de los principios de capacidad económica, generalidad y progresividad”.

“En lo que respecta al **principio de universalidad**, el citado profesor manifiesta que: “El artículo 323 de la Constitución de 2009 dispone que: *“La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, **universalidad**, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”*. Con el término *universalidad* en el ordenamiento constitucional boliviano, ha querido referirse no sólo a los ciudadanos bolivianos, sino también a los extranjeros, así como las personas jurídicas, bolivianas y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas”.

“(…) Actualmente, en una sociedad en la que el principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la universalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios, que es algo que no encuentra cabida en un Estado de Derecho, sino que está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por la Ley; sino que, tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley”.

“El principio de universalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de universalidad pugna así contra la concesión de exenciones tributarias que carezcan de razón de ser”.

“(…) El referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento tributario de los ciudadanos. Ello no quiere decir que toda desigualdad en el tratamiento tributario sea contraria al principio de generalidad. Sólo lo será aquella desigualdad que carece de fundamento”.

Respecto al **principio de progresividad**, el autor estudiado establece que: “El artículo 323 de la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia expresa que *“La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, **progresividad**, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”*

La progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema, que articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios; sino que, trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta. La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad”.

“El principio de no confiscatoriedad supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta. Tenemos que entender por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”.

“La expresa alusión al criterio de la progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional, que se ha inspirado en constituciones europeas como la española y la italiana. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva”.

“(…) Se entiende por progresividad, como ha dicho Martín Delgado “aquella característica de una sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”. Tradicionalmente la progresividad, como característica de un tributo, se ha equiparado a la utilización de tipos de gravamen progresivos; es decir, aquellos cuya

cuantía incrementa en mayor proporción que la base del tributo a que se aplican. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no sólo los tipos de gravamen determinan la progresividad o no de un sistema tributario, porque también determinados supuestos de no sujeción, mínimos exentos, exenciones, etc., coadyuvan a la progresividad del tributo, por lo que la sola presencia de tipos progresivos no puede considerarse como condición necesaria, ni siquiera suficiente, para el logro de este principio de progresividad previsto en el artículo 323 de la Constitución.

“La verificación o cumplimiento de este principio debe hacerse sobre todo a través de la regulación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas físicas, incluido entre estos últimos el impuesto sobre las sucesiones y donaciones”.

6.4.3. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Para Villegas (1992, p.167) “Interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable”.

Al respecto Ossorio (2003, p.511) señala que: “Interpretar es explicar o declarar el sentido de una cosa, principalmente el de los textos faltos de claridad (...) Las Leyes de partidas definían la interpretación como la verdadera, recta y provechosa inteligencia de la Ley según la letra y la razón (...) La interpretación de la Ley recibe varias denominaciones teniendo en cuenta su procedencia. Es auténtica cuando deriva del pensamiento de los legisladores, expuesto en los debates parlamentarios que la sancionaron; es usual cuando consta en la jurisprudencia de los tribunales, sentada para aplicar la norma a cada caso concreto y que tiene

especial importancia en aquellos países en que las sentencias de los tribunales de casación obligan a los tribunales inferiores a su absoluto acatamiento y es doctrinal cuando proviene de los escritos y comentarios de los jurisperitos, siempre discrepante entre sí y sin otro valor que el de la fuerza convincente del razonamiento”.

6.4.4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

En cuanto a los métodos de interpretación, podemos señalar algunos aplicables frecuentemente en la interpretación de las normas tributarias, estos aspectos seguirán la línea propuesta por Villegas (1992, pp.168-174) el cual señala que: “Haremos un ligero análisis de los principales métodos de interpretación dentro del campo de la ciencia jurídica.

a) Método Literal. Se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance (...) Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica (...) Los especialistas de la materia tributaria coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según Griziotti puede llevar a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y, por tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar.

b) Método Lógico. Este sistema interpretativo quiere llegar a resolver el interrogante de qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su *ratio legis* (...) El intérprete, además, debe actuar en concordancia con los principios constitucionales. Vale decir que según este método, la interpretación no se limita a las palabras de la ley ni al

pensamiento del legislador. La interpretación lógica puede ser *extensiva* si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también *restrictiva* cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

c) Método Histórico. Sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. Para ello se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de sanción de la ley. Se utilizan, por ejemplo, como instrumento de interpretación el mensaje del poder ejecutivo que eleva la ley al congreso, la discusión en comisiones por parte del poder legislativo, los correspondientes debates parlamentarios, los artículos de la época aparecidos en la prensa, las opiniones doctrinales, etc.

d) Método Evolutivo. El problema que se plantea esta corriente es el de enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales económicas, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad, debe investigarse —según los propugnadores de este método— cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado.

e) Interpretación según la Realidad Económica. Cuando los hechos imponderables se vinculan con actos jurídicos de carácter comercial o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los propios particulares. En derecho no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites (demarcados por el orden público; ejemplo: plazo

de las locaciones), el tratamiento jurídico a que quieren someter sus operaciones. Muchas veces existe la posibilidad de elegir diferentes operaciones jurídicas para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos. Por ejemplo, una realidad económica consistente en la explotación de un campo a porcentaje puede asumir la forma jurídica de una aparcería rural o la de una sociedad. Es que cuando en general se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la *intención empírica (intentio facti)* y la *intención jurídica (intentio juris)*.

La *intención empírica* es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza. La *intención jurídica* es aquella que se dirige a alcanzar, mediante el acto o negocio, determinados efectos jurídicos, para lo cual se encuadra ese acto o negocio dentro de un determinado molde o figura del derecho. En el ejemplo señalado (explotación de un campo a porcentaje), la intención empírica, el resultado económico buscado es que el aparcerero explote el campo del dador con distribución proporcional de utilidades o productos de la explotación. La intención jurídica, en cambio, es aquella que se encamina a que el acto produzca determinados efectos jurídicos deseados. Para ello, las partes adoptarán la forma (aparcería, sociedad, etc.) mediante la cual sientan sus derechos más protegidos, o mediante la cual les sea más fácil exigir el cumplimiento a la otra, o mediante la cual paguen menos tributos”.

Sobre la aplicación de estos métodos, el artículo 196 de la Constitución Política del Estado (2009), señala que: “El Tribunal Constitucional Plurinacional vela por la supremacía de la Constitución, ejerce el control de constitucionalidad, y precautela el respeto y la vigencia de los derechos y las garantías constitucionales. En su función interpretativa, el Tribunal

Constitucional Plurinacional aplicará como criterio de interpretación, con preferencia, la voluntad del constituyente, de acuerdo con sus documentos, actas y resoluciones, así como el tenor literal del texto”.

De lo anterior se establece que la misma Constitución es la que nos señala los métodos preferentes de interpretación que podríamos aplicar para este caso y que son, el método histórico que comprende al sistemático y finalmente el método literal. El elemento Sistemático deriva de la circunstancia de que las normas jurídicas no viven aisladas unas de otras, sino que vinculadas en si forman un todo.

6.4.5. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 324 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO

La interpretación de la Constitución debe relacionarse de manera sistemática con los principios que de manera expresa o tácita contiene. Es así que antes de ingresar al análisis concreto del artículo 324 de la Constitución (2009), se verán algunos artículos que nos llevaran a comprender de manera integral los principios y disposiciones tributarias según el tipo de constitución que está vigente en nuestro país.

En ese marco, comenzamos con el artículo 9, numerales 2 y 4 de la Constitución que señala: “Son fines y funciones esenciales del Estado, además de los que establece la Constitución y la ley, garantizar el bienestar, el desarrollo, la seguridad y la protección e igual dignidad de las personas, las naciones, los pueblos y las comunidades, así como garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución”.

Por su parte el artículo 13-II de la misma norma establece que: “Los derechos que proclama esta Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos no enunciados”.

En el artículo 108, numerales 3, 4 y 7 de la Constitución se dice que: “Son deberes de las bolivianas y los bolivianos promover y difundir la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución, defender, promover y contribuir al derecho a la paz y fomentar la cultura de paz. y Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”.

El artículo 115-II de la norma suprema expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

Referente a la aplicación de la Justicia, el artículo 178 de la norma constitucional expresa que: “La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos.

El artículo 232 establece que: “La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados”.

En cuanto a la política fiscal, los artículos 321 y 322 de la Constitución se refieren al presupuesto y a la deuda pública y el artículo 323 establece

las bases y principios de la imposición y recaudación tributaria en el ámbito nacional y en los ámbitos autónomos reconocidos en la misma constitución, siendo estos, el de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

Finalmente, el artículo 324 de la Constitución señala textualmente: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”

En ese comprendido, se deben realizar los siguientes cuestionamientos confrontacionales y preguntar si el artículo 324 del texto constitucional, en el ámbito tributario, guarda relación con los principios de seguridad, bienestar e igualdad previstos en el artículo 9 de la misma norma; asimismo, habrá que preguntarse si al declarar imprescriptibles las deudas tributarias se estará actuando conforme con los principios de proporcionalidad, capacidad contributiva, progresividad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, establecidos en los artículos 108 y 323 de la Constitución; también, habrá que cuestionarse respecto a la prontitud y oportunidad de aplicar la justicia a los casos tributarios, como garantizan los artículos 115 y 178 de la citada Constitución; asimismo, es necesario preguntar si las actuaciones de la Administración Tributaria que deben ser eficientes, en caso de imprescriptibilidad de las deudas tributarias, cumplirían con el artículo 232 de la Constitución; finalmente, habrá que establecer si la imprescriptibilidad condice con los principios y máximas de certeza, seguridad jurídica y paz social, que son los fundamentos que en la evolución histórica del derecho han servido de base para que en las legislaciones de todos los países del mundo, sin excepción, se instituya y

se considere a la prescripción como un instituto de alta importancia en la eliminación de las disputas y pleitos por créditos tributarios y no tributarios.

En esa línea, se responde analíticamente que si las acciones para determinar y cobrar las obligaciones tributarias fueran imprescriptibles se iría en contra de los otros principios constitucionales tributarios, ya que la Administración Tributaria, al tener la opción siempre abierta de determinar tributos, contraviene el principio de seguridad, paz y bienestar, violando el derecho de propiedad (artículos 9 y 56 de la CPE) por la incerteza que produce la imprescriptibilidad; asimismo, se violarían los principios de proporcionalidad, capacidad contributiva, progresividad e igualdad, porque los ingresos y patrimonio de una empresa o de una persona natural pueden variar en el tiempo y si se pretende cobrar tributos omitidos después de muchísimos años (40 años por ejemplo), puede ocurrir que el contribuyente o responsable, ya no cuenten con dineros o patrimonio para pagar las deudas tributarias, viéndose afectados en su capacidad económica y contributiva; en ese contexto, también es colocado en desigualdad frente a otros contribuyentes fiscalizados con mayor celeridad (artículos 108 y 323 de la CPE), incrementándose los intereses y mantenimiento de valor a cifras astronómicas; recordando que no todas las deudas tributarias surgen por falta de pago doloso, sino, también, por errónea interpretación de las normas tributarias o por falta de cuidado en los registros contables y sus respaldos.

Asimismo, la imprescriptibilidad de las acciones para determinar y cobrar las obligaciones tributarias va en contra de los principios de control, sencillez administrativa, capacidad recaudatoria, eficiencia, responsabilidad y seguridad establecidos expresamente para las Administraciones Tributarias (artículos 232 y 323 de la CPE), ya que el

tener la posibilidad de determinar tributos en cualquier tiempo, hace que la Administración Tributaria no cumpla con sus facultades de control en tiempo oportuno; estaría ausente la sencillez administrativa al pedirle al sujeto pasivo que guarde y presente documentos y pruebas respecto a hechos generadores ocurridos hace mucho tiempo atrás (50 años por ejemplo) perdiéndose toda eficiencia y eficacia en la actividad recaudatoria del Estado al destinar recursos humanos y materiales en la cobranza de añejas deudas, perdiendo toda perspectiva y contexto temporal respecto al control de los hechos generadores actuales.

En ese mismo sentido, la posible imprescriptibilidad tributaria va en contra de la prontitud y oportunidad para que se aplique la justicia a los casos tributarios (artículos 115 y 178 de la CPE), ya que si un contribuyente o responsable ha omitido el pago de tributos, seguramente esperará ser sancionado en tiempo oportuno y así, con la debida prontitud, pagar la deuda que corresponda, pero, si ese procedimiento determinativo o sancionatorio se ha de realizar después de varios lustros de ocurridos los hechos (70 años por ejemplo), se pierde toda prontitud y oportunidad.

Finalmente, cabe dejar establecido con toda contundencia que la Constitución promueve principalmente la paz social (numeral 4 del artículo 108 de la CPE), en ese sentido, la declaración de imprescriptibilidad de las deudas tributarias generaría intranquilidad en todos los ciudadanos que se verían eternamente amenazados en su persona y en su patrimonio frente a las decisiones de la Administración Tributaria de fiscalizar o determinar tributos, incluso de cien años de antigüedad, violando el derecho a la seguridad jurídica y el mínimo respeto a la propiedad privada garantizada por el artículo 56 de la Constitución Política del Estado.

En consecuencia, de acuerdo con los fundamentos doctrinales y universales de la prescripción, así como de la revisión de los principios constitucionales tributarios y las leyes vigentes en nuestro país, se establece que la acción para determinar y cobrar las obligaciones tributarias no es imprescriptible, porque lo contrario significa violar todos los otros principios establecidos en la Constitución Política del Estado que se convierte en el límite frente al Poder Tributario del Estado.

Adicionalmente, cabe recordar que en lo que se refiere a las obligaciones tributarias y su cobro, se ha distinguido la prescripción de las acciones del acreedor y la prescripción de la obligación en sí, frente a lo cual se estableció que lo que prescribe es la acción del acreedor y no así la obligación o prestación debida, la cual, sólo pierde su exigibilidad y se convierte en una obligación natural que puede ser cumplida voluntariamente por el sujeto pasivo en cualquier tiempo, aun después de haber transcurrido el plazo de prescripción para su acción. En ese entendido, con este fundamento de interpretación adicional, tampoco se contradice al artículo 324 de la Constitución que señala que las deudas son imprescriptibles, pero como la norma constitucional no señala nada respecto a las **acciones** para la determinación y cobro de obligaciones tributarias, se concluye que estas (acciones) sí prescriben en el plazo que la ley determine.

7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO

Con carácter previo cabe manifestar que el Proyecto de Innovación Profesional realizado en la Autoridad de Impugnación Tributaria contó con la participación de un equipo de trabajo que colaboró con el proceso de ejecución. El equipo se compuso de un Abogado y un Técnico del área sustantiva o recursiva, el Secretario Jurídico (Investigador) y el Secretario Técnico, así como el Subdirector de Recursos Jerárquicos de la Institución hasta la elaboración del Informe Final y la Máxima Autoridad Ejecutiva con la emisión oficial de la resolución jerárquica innovadora.

En ese entendido, habiéndose establecido que el problema institucional de la Autoridad de Impugnación Tributaria está referido a la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado, en el Proyecto de Innovación Profesional se consideró que el inicio de la ejecución del mismo se produjo con la presentación del Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, impugnando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0380/2009, de 3 de noviembre de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

El Recurso Jerárquico, admitido formalmente, fue remitido ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria y a partir de su recepción se tomaron las medidas de gestión correspondientes en tres fases que se dividen en diagnóstico, planificación y ejecución, dejándose la fase de evaluación para la parte de Resultados en la cual se muestra el valor del presente Proyecto de Innovación Profesional. Estos tres aspectos serán desarrollados en forma concreta, puntualizando solo los aspectos

relevantes y pertinentes, ya que los resultados y conclusiones plasmados en la Resolución Jerárquica innovadora son los más importantes a efectos de su impacto social y económico; con esa aclaración se pasa a explicar el proceso de aplicación de las Medidas de Gestión:

a) Fase de Diagnóstico

Inicialmente, para tomar decisiones frente al problema detectado, el equipo de trabajo se encomendó la tarea previa de establecer cómo se realizó el tratamiento de la prescripción tributaria en la Autoridad de Impugnación Tributaria antes de presentarse el problema concreto de la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado, para lo cual, se buscaron y estudiaron los fundamentos de ocho resoluciones jerárquicas entre las que se encontraron las siguientes: **STG-RJ/0011/2009, de 5 de enero de 2009; STG-RJ/0134/2009, de 15 de abril de 2009; STG-RJ/0146/2009, de 23 de abril de 2009; STG-RJ/0160/2009, de 30 de abril de 2009; STG-RJ/0171/2009, de 11 de mayo de 2009; STG-RJ/0361/2009, de 23 de octubre de 2009; STG-RJ/0365/2009, 23 de octubre de 2009; STG-RJ/0431/2009, 30 de noviembre de 2009.**

En cada una de ellas se analizó el tema de la prescripción tributaria en materia de Impuestos Internos (SIN), Aduanas (ANB) y Gobiernos Municipales (GM), estudiados desde el punto de vista sólo de las normas legales que regulan el citado instituto jurídico, incluyendo períodos y gestiones correspondientes a la Ley 1340, y se estableció que en ninguna de ellas se expresó ningún criterio respecto a los principios constitucionales ni a la interpretación o aplicación de ningún artículo de la Constitución Política del Estado referido a la prescripción tributaria.

Por lo expresado y de acuerdo a la revisión de los precedentes de prescripción tributaria mencionados, el equipo de trabajo ratificó que el argumento de la posible imprescriptibilidad de las deudas tributarias del artículo 324 de la Constitución Política del Estado era algo nuevo y justificaba la construcción de una innovadora teoría jurídica que vaya más allá de la simple aplicación literal de las normas del Código Tributario y se sustente en una interpretación constitucional de más alcance, cuyos resultados se funden en el estudio y aplicación de los principios constitucionales previstos en la propia Constitución, siendo ese nuevo elemento el máximo aporte del Proyecto de Innovación Profesional al estudio del Derecho Tributario Boliviano.

b) Fase de Planificación

Una vez que el Recurso Jerárquico fue presentado y admitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante nota ARITLP-DER-OF-0581/2009, de 7 de diciembre de 2009, la Autoridad General recibió el expediente ARIT-LPZ-0257/2009, procediéndose a la emisión del correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 10 de diciembre de 2009, actuaciones que fueron notificadas a las partes el 16 de diciembre de 2009.

Con esas actuaciones procedimentales, la Secretaría de Cámara de la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió el reporte de recursos jerárquicos radicados en la semana que comprende desde el 7 al 11 de diciembre de 2009. Con esa información, la Máxima Autoridad Ejecutiva de la AIT convocó a una reunión ordinaria con el objeto de asignar los expedientes radicados, entre los que se encontraba el expediente **AGIT/0451/2009//LPZ/0257/2009**, el señalado acto se realizó en la oficina del Director Ejecutivo de la Autoridad de Impugnación Tributaria el día 11

de diciembre de 2009, con la participación de las siguientes personas Dr. Rafael Vergara Sandoval, Director Ejecutivo General, Dr. Carlos Castañón Barrientos Subdirector de Recursos Jerárquicos, el Lic. Gualberto Trujillo, Secretario Técnico, Dr. Juan Carlos Mendoza, Secretario Jurídico, y la Dra. Karyn Orellana Guzmán, Profesional II, suscribiéndose a la finalización el Acta de Asignaciones correspondiente.

El Secretario Jurídico (Investigador), después de la **fase de diagnóstico** explicada con anterioridad, ante esta nueva situación y problema detectado, preparó un Proyecto de Innovación con el objetivo de establecer el alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado para la aplicación práctica de la señalada norma constitucional en la resolución jerárquica fundadora y que sirva de punto de partida en la construcción de una línea doctrinal referida a la prescripción tributaria en el marco constitucional.

Para cumplir con ese objetivo, en reunión en la que participaron el Investigador en calidad de Secretario Jurídico, el Técnico y el Abogado designados, así como el Secretario Técnico, **se planificó** la realización de actividades específicas para alcanzar el objetivo general señalado en el párrafo anterior; en ese sentido, se establecieron las siguientes tareas para todo el equipo:

1. Revisar los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales que sustentan la Prescripción en general y su aplicación al ámbito tributario.
2. Estudiar la base jurídica y disposiciones positivas vigentes referidas a la prescripción tributaria en el sistema tributario boliviano de acuerdo con el Código Tributario Boliviano.

3. Analizar el derecho de imposición del Estado y el artículo 324 de la Constitución Política del Estado de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica que el derecho admite y relacionarlos con los principios y garantías constitucionales que se aplican en el ámbito tributario.
4. Revisar los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico con el objeto de establecer las pretensiones de las partes en controversia y concretar los agravios expuestos referidos a la prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado.
5. Construir una teoría jurídica sólida que se convierta en la ratio decidendi de la Resolución Jerárquica innovadora base de la nueva línea doctrinal que dé una solución al problema de la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

En ese comprendido, para pasar a la fase de ejecución, se planificó, en concreto, la realización de cuatro (4) reuniones para los días 18 y 23 de diciembre de 2009, 5 y 11 de enero de 2010, con el objeto de sistematizar todos los documentos e ideas referidas a la realización de los objetivos planificados señalados en los párrafos precedentes y a la vez elaborar el primer proyecto de resolución innovadora.

b) Fase de Ejecución

Conforme con la citación a reuniones establecidas en la fase de planificación para el cumplimiento de los objetivos del Proyecto, el día 18 de diciembre de 2009, se realizó la primera reunión de ejecución del Proyecto de Innovación Profesional, en dicho acto se revisaron los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales que sustentan la prescripción en general y su aplicación al ámbito tributario. También, se procedió al estudio de las disposiciones positivas vigentes referidas a la

prescripción tributaria en el sistema tributario boliviano de acuerdo con el Código Tributario Boliviano. Finalmente, se analizó el derecho de imposición del Estado y el artículo 324 de la Constitución Política del Estado de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica que el derecho admite y se los relacionó con los principios y garantías constitucionales que se aplican en el ámbito tributario.

Todo este trabajo permitió elaborar una base teórica de referencia para la elaboración de la resolución jerárquica innovadora, esta doctrina, sobre prescripción tributaria, se encuentra expuesta de manera ordenada en el punto seis (6) del presente Proyecto de Innovación Profesional, es decir, en el Marco Teórico, tarea con la que concluyó la primera cita.

En la segunda reunión llevada a cabo el día 23 de diciembre de 2009, se procedió a revisar los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico con el objeto de establecer el origen de las pretensiones de las partes en controversia y concretar los agravios expuestos referidos a la prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado. En esta reunión se pudo establecer que para tener un cabal entendimiento del problema a resolver, era necesario conocer con detalle cuales eran los antecedentes de hecho realizados tanto por el sujeto activo como por el sujeto pasivo en la fase administrativa y en la primera fase de impugnación tributaria.

En ese comprendido, se tiene que el 14 de julio 2009, la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales notificó mediante cédula al sujeto pasivo, con la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, que determina, sobre base cierta, las obligaciones impositivas correspondientes al IVA del período noviembre 2004, que

asciende a Bs23.371.- equivalentes a 15.288.- UFV, que incluyen impuesto omitido actualizado e intereses, y 8.529.- UFV equivalentes a Bs13.038.- por la sanción calificada como omisión de pago, en aplicación del artículo 165 de la Ley 2492 (CTB).

Posteriormente, el sujeto pasivo, mediante memorial presentado el 3 de agosto de 2009, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando, en la parte pertinente de la prescripción, lo siguiente: *“A la fecha de la notificación con la Resolución Determinativa impugnada, las facultades de la Administración Tributaria para determinar obligaciones tributarias por el período noviembre 2004 prescribieron, considerando incluso los seis meses de suspensión por la notificación con la Orden de Fiscalización. Por lo expuesto, solicita revocar la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009”.*

Luego de llevarse a cabo todo el trámite del recurso de alzada, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0380/2009, de 3 de noviembre de 2009, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz que resolvió Revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN contra la empresa recurrente; consecuentemente, dejó sin efecto el tributo omitido de 8.529.- UFV, más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IVA del periodo noviembre 2004; con los siguientes fundamentos: *“Con relación a la solicitud de prescripción invocada por la empresa recurrente, sostiene que tratándose de la determinación del IVA del periodo noviembre 2004, la Ley aplicable es la Ley 2492 (CTB).*

Agrega que conforme con los artículos 59 numeral 2, 60-I, 61 y 62-I de la Ley 2492 (CTB), el cómputo de la prescripción del IVA por el período noviembre 2004, se inició el 1 de enero de 2005 y debió concluir el 31 de diciembre de 2008; sin embargo, de la revisión de los antecedentes administrativos, advierte que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 220-3502 el 27 de octubre de 2008. En sujeción al artículo 62 de la Ley 2492 (CTB), suspendió el cómputo de la prescripción por seis meses por lo que el cómputo de la prescripción concluyó el 30 de junio de 2009.

Expresa que la notificación con la Resolución Determinativa impugnada fue efectuada el 14 de julio de 2009, cuando la facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA del período noviembre 2004 prescribió, por lo que corresponde dejar sin efecto el tributo omitido de 8.529.- UFV por IVA del período noviembre 2004, más intereses y sanción. Respecto a lo manifestado por la Administración Tributaria en relación a la no prescripción de las deudas con el Estado, que establece el artículo 324 de la nueva Constitución Política del Estado, la ARIT La Paz señala que no se encontraba vigente el momento de acaecido el hecho generador, consiguientemente no corresponde su aplicación”.

Ante la Resolución de Alzada, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, considerándose perjudicada, interpuso Recurso Jerárquico impugnando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0380/2009, de 3 de noviembre de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz. Plantea los siguientes argumentos: *“Manifiesta que la Resolución de Alzada solo se pronuncia sobre la solicitud de prescripción del*

contribuyente, en cuanto a que el artículo 324 de la nueva Constitución Política del Estado relacionado con las deudas con el Estado no se aplica porque no se encontraba vigente a momento de acontecido el hecho generador.

Considera importante mencionar que el artículo 324 de la nueva CPE referido a las deudas con el Estado, se encuentra dentro del contexto de la Política Fiscal que involucra los ingresos del Estado, y que los impuestos, están comprendidos dentro los ingresos que percibe para el cumplimiento de sus fines; cualquier acción u omisión por parte de los administrados (contribuyentes) que ocasionen una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias, ocasiona per se un daño económico efectivo al Estado; por otro lado, aclara que en estricto cumplimiento del artículo 410-II de la Carta Magna, corresponde la aplicación preferencial de la norma constitucional frente a cualquier otra disposición normativa, concordante con el artículo 5 de la Ley 2492 (CTB)”.

Sobre la base de los antecedentes señalados se ratificó que el nuevo problema a resolver se originó en la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, que determinó las obligaciones impositivas correspondientes al IVA del período noviembre 2004. Dicho acto fue impugnado por el sujeto pasivo oponiendo la prescripción tributaria prevista en el Código Tributario y la Administración Tributaria respondió que de acuerdo con el artículo 324 de la Constitución Política del Estado las deudas tributarias son imprescriptibles, con lo que concluyó este segundo encuentro planificado.

En la tercera cita planificada para el día 5 de enero de 2010, el equipo de trabajo volvió a realizar una revisión sintética de los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales de la prescripción, disposiciones positivas vigentes y la interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado de acuerdo con los principios y garantías constitucionales, arribándose a conclusiones sobre el tema que permitieron que en esta reunión se construya una teoría jurídica sólida que se transforme en la ratio decidendi de la Resolución Jerárquica innovadora que solucione el problema de prescripción detectado. En concreto, se dejó establecido lo que correspondía señalar doctrinalmente en la resolución jerárquica innovadora.

En el cuarto encuentro del plan realizado el día 11 de enero de 2010, se procedió a la elaboración del informe técnico-jurídico AGIT-SDRJ 0031/2010, de 19 de enero de 2010, en consenso con todos los miembros del equipo de trabajo, estampando la firma en señal de conformidad; asimismo, se procedió a la elaboración del proyecto de Resolución Jerárquica que fue remitido a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Autoridad de Impugnación Tributaria, para su consideración. Con este trabajo se culminó con la **fase de ejecución** al obtenerse los dos productos esperados que son el Informe Técnico-jurídico y el Proyecto de Resolución Jerárquica.

En consecuencia, se establece que a través de las Medidas de Gestión implementadas para solucionar el problema detectado, la Autoridad de Impugnación Tributaria pudo plasmar efectivamente en un acto administrativo concreto (Informe Técnico Jurídico) la posición asumida respecto a la prescripción tributaria y la aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

8. RESULTADOS

Los resultados del Proyecto de Innovación Profesional están directamente relacionados con el producto alcanzado y su impacto en la sociedad verificable objetivamente; en ese entendido, cabe expresar que una vez que la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Autoridad de Impugnación Tributaria revisó detenidamente los fundamentos del informe presentado y del Proyecto de Resolución Jerárquica, convocó a una reunión final para el día 20 de enero de 2010, en cuyo acto comunicó a todo el equipo de trabajo y en especial al investigador que después de someter el trabajo a un análisis y evaluación de los fundamentos del mismo, las leyes aplicables y la interpretación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado, se aprobaba el trabajo desarrollado, dando por concluido el Proyecto de Innovación Profesional al emitirse, al día siguiente, oficialmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0031/2010, de 21 de enero de 2010, que se convierte en el producto final y **primer resultado** por excelencia del Proyecto de Innovación Profesional realizado con el objetivo de resolver el problema de prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado.

Este **primer resultado verificable** en el expediente del procedimiento de impugnación es la teoría jurídica construida y expuesta en la citada Resolución Jerárquica que se emitió considerando los siguientes fundamentos en su ratio decidendi: *“Al respecto, cabe señalar que la prescripción de acciones se entiende como: “la caducidad de los derechos en su eficacia procesal, por haber transcurrido los plazos legales para su posible ejercicio”; asimismo, debe tomarse en cuenta que la prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico (Ossorio Manuel, Diccionario de*

ciencias jurídicas , políticas y sociales, p. 601) (GARCÍA Vizcaíno Catalina, Derecho Tributario, Tomo I).

En nuestra legislación vigente, el artículo 59 de la Ley 2492 (CTB), dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro (4) años para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3 Imponer sanciones administrativas y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según establece el artículo 60-I del citado cuerpo legal tributario, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; los artículos 61 y 62-I de la misma norma legal, señalan que el curso de prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

*En ese contexto, considerando que la presente controversia versa sobre la prescripción de una obligación tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 15-0305-2009, corresponde analizar el cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción correspondiente al IVA del período **noviembre de 2004**; en tal entendido, se tiene que para el período referido el hecho generador se configura el mes de diciembre de 2004, con la presentación y pago de la Declaración Jurada del IVA, es decir que se produjo durante la vigencia de la Ley 2492 (CTB),*

correspondiendo aplicar las disposiciones referentes a la prescripción establecidas en dicho cuerpo legal.

En ese entendido, se tiene que para el IVA de noviembre 2004, el término de prescripción aplicable es de 4 años, iniciándose el cómputo de prescripción el 1 de enero de 2005, concluyendo el 31 de diciembre de 2008; conforme establecen los artículos 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB); consecuentemente, de la revisión de los antecedentes, no se evidencia causales de interrupción o de suspensión durante el término señalado conforme con los artículos 61 y 62 de la citada Ley, siendo incorrecta la interpretación de la Resolución de Alzada con relación a la causal de suspensión del término de prescripción, con la Orden de Verificación Externa 220-35002, debido a que de acuerdo a lo establecido en los artículos 29, 31 y 32 del DS 27310 (RCTB), existen diferencias entre los procedimientos de fiscalización y verificación; por lo tanto, dado que el artículo 62-I de la Ley 2492 (CTB) sólo se refiere al inicio de la fiscalización, no es aplicable en el presente caso, por tratarse de la notificación con un procedimiento de verificación; por lo que se establece que el 31 de diciembre de 2008, se ha operado la prescripción para el IVA del período noviembre de 2004, ya que la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, fue notificada el 14 de julio 2009, después de haberse operado la prescripción.

*Por otro lado, en relación a lo expresado por la Administración Tributaria, en cuanto a que la ARIT no aplicó el artículo 324 de la CPE, debido a que no se encontraba vigente a momento del hecho generador; cabe precisar que el citado artículo 324 de la CPE, dispone que no prescribirán las **deudas** por daños económicos causados al Estado, de cuyo texto en una interpretación sistematizada y armónica con el artículo*

322 de la misma CPE, debe entenderse razonablemente que son las **deudas** públicas referidas a ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado por este concepto.

Además se debe tomar en cuenta que en materia tributaria la obligación tributaria no prescribe de oficio, por eso se permite legalmente a la Administración Tributaria recibir pagos por tributos en los cuales las **acciones** para su determinación o ejecución hayan prescrito y no se puede recuperar esos montos pagados mediante la Acción de Repetición; en consecuencia, lo que prescribe, como ya se señaló, son las acciones o facultades de la Administración Tributaria.

Por lo expuesto, al evidenciarse la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de tributos respecto al IVA, del período noviembre de 2004, y al no haberse configurado causales de suspensión o interrupción del término de la prescripción conforme disponen los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada, con fundamento propio; en consecuencia, se debe dejar sin efecto legal, por prescripción, la obligación tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-0305-2009, de 9 de julio de 2009, de la Administración Tributaria”.

Un **segundo resultado comprobable** objetivamente, del Proyecto de Innovación Profesional, es que después de la emisión y notificación oficial de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0031/2010, de 21 de enero de 2010, la misma fue publicada en la página web de la Autoridad de Impugnación Tributaria, la dirección electrónica para que la resolución sea vista es: <http://www.ait.gob.bo/admin/docres/AGIT-RJ-0031-2010.PDF>

Otro procedimiento para visualizar la publicidad de la resolución jerárquica innovadora es ingresando a la página web de la AIT <http://www.ait.gob.bo/> posteriormente, presionar el botón o ícono que dice **Registro Público** y en la parte derecha buscar Resoluciones de Recursos Jerárquicos 2010. Una vez desplegada la lista de resoluciones, buscar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0031/2010, de 21 de enero de 2010. De esta manera, a través de este segundo resultado del Proyecto de Innovación Profesional, los fundamentos y análisis del problema detectado y resuelto pueden ser revisados por todos los profesionales y personas interesadas en el tema tributario, tanto en nuestro país como en otros del exterior tomando en cuenta la universalidad del Internet.

Un aspecto importante que se muestra como un **tercer resultado evidenciable** del Proyecto de Innovación Profesional es que a raíz de este problema de prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado, la Autoridad de Impugnación Tributaria en las III Jornadas de Derecho Tributario Boliviano, realizadas los días 18, 19 y 20 de agosto de 2010, en la ciudad de Sucre-Bolivia, incluyó en el temario, un capítulo especial referido al estudio y exposición de la Prescripción Tributaria en Iberoamérica, que contó con la participación, en este tema en concreto de prescripción, de los profesores Dr. César García Novoa (España), Dra. Catalina Hoyos Jiménez (Colombia), Dr. Vicente Troya Jaramillo (Ecuador), Dra. Cristina Huertas Lizarzaburu (Perú), Dr. Rubén O. Asorey (Argentina), Dr. Alfredo Benítez Rivas (Bolivia). Estas ponencias estuvieron sustentadas en los principios Constitucionales del Derecho Tributario que fueron expuestos por el Dr. Rafael Vergara Sandoval.

Como conclusión del tema en cuestión, se estableció que la prescripción tributaria está vigente en Bolivia así como en otros países de

Iberoamérica y que se fundamenta en principios constitucionales. Las exposiciones y conclusiones pueden revisarse en su integridad en la Memoria publicada de las III Jornadas de Derecho Tributario Boliviano; sin embargo, en forma concreta, estos aspectos teóricos se encuentran expuestos en el acápite seis (Marco Teórico) del presente Proyecto de Innovación Profesional.

Asimismo, corresponde dejar establecido, como un **cuarto resultado verificable** que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0031/2010, de 21 de enero de 2010, al ser innovadora en este tema, se convirtió en la resolución fundadora que sustenta la *Línea Doctrinal* de la Autoridad de Impugnación Tributaria, es decir, sirvió de base, como precedente administrativo, para la emisión de otras resoluciones jerárquicas que resolvieron el mismo problema de interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución en el ámbito tributario.

Lo señalado se puede evidenciar con la revisión –entre otras- de las Resoluciones Jerárquicas **AGIT-RJ 0146/2010 de 4 de mayo de 2010; AGIT-RJ 0147/2010 de 4 de mayo de 2010; AGIT-RJ 0448/2010 de 4 de noviembre de 2010; AGIT-RJ 0031/2011 de 14 de enero de 2011; AGIT-RJ 0094/2011 de 14 de febrero de 2011; AGIT-RJ 0116/2011 de 21 de febrero de 2011; AGIT-RJ 0234/2011 de 20 de abril de 2011**, las que fueron legalmente notificadas a las partes y que se encuentran publicadas en la página web de la Autoridad de Impugnación Tributaria y pueden ser revisadas públicamente.

Finalmente, un **quinto resultado comprobable** tiene que ver con que la Resolución Jerárquica innovadora, fruto de la ejecución del Proyecto de Innovación Profesional, se encuentra registrada en el Sistema de Doctrina

Tributaria Nacional que es un programa de la Autoridad de Impugnación Tributaria que en sus fundamentos de creación expuesta en la página web de la AIT señala que: *“El SIDOT II es un sistema informático de doctrina tributaria que permite al usuario contar con una base de datos que ordena, clasifica e identifica tanto el precedente tributario administrativo como el precedente tributario conceptual. Entendiéndose por precedente tributario en términos latos, la forma en que la instancia superior ha resuelto un problema jurídico planteado por un determinado sujeto pasivo o Administración Tributaria. La sistematización de la doctrina tributaria consiste básicamente en la clasificación de casos con contenido analógico, a partir de fallos para casos idénticos o análogos, que permitirán prever el resultado para casos nuevos; como técnica ello implica racionalizar el Derecho que emerge de las resoluciones o fallos emitidos por autoridad competente, es decir pasar del estado profuso –un cúmulo de resoluciones simple y llanamente archivadas- a un estado organizado de fácil consulta y manejo.*

El fundamento que sustenta el referido trabajo está constituido por el sólido armazón de principios constitucionales como el de igualdad, seguridad jurídica y control de la arbitrariedad, pues en todos aquellos casos en que la autoridad que deba resolver un conflicto puesto a su consideración, no aplique la ley del mismo modo a todos; ó cuando sin una causa justificada, no actúe del mismo modo en casos similares, ó finalmente cuando se adviertan criterios que no son uniformes en sus decisiones a la hora de ejercitar la potestad discrecional que la ley le confiere, se advierte una sistemática vulneración a éstos principios”.

En consecuencia, estos aspectos fácticos y verificables permiten afirmar que el Proyecto de Innovación Profesional ha logrado

satisfactoriamente los resultados esperados que fundamentalmente se refieren a resolver la controversia en cuanto a la interpretación y alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado en materia tributaria y que esa solución se pueda exponer y transmitir públicamente a todo el país adquiriendo esa relevancia práctica, metodológica, social y económica que son la base del sistema tributario boliviano.

Asimismo, conviene hacer una última aclaración en cuanto a los Resultados del Proyecto de Innovación Profesional y se refiere a la naturaleza de la institución en la cual se ejecuto el plan, es decir, respecto a la Autoridad de Impugnación Tributaria, la cual, ejerce funciones de Tribunal por lo que no se pueden aplicar encuestas a los actores que se presentan en calidad de partes (Administraciones Tributarias y Sujetos Pasivos); sin embargo, a efectos de establecer la satisfacción de la institución pública en la que se ejecutó el proyecto, se ha emitido la Resolución Jerárquica en la cual se destacan los logros fácticos expuestos en el presente acápite, por lo que corresponde ratificar que el Proyecto de Innovación Profesional alcanzó los resultados prácticos, trascendentes y relevantes a nivel institucional y social esperados desde su inicio al definir en una resolución jerárquica la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

9. CONCLUSIONES

De todo lo expuesto y realizado en el desarrollo del Proyecto de Innovación Profesional, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) De la revisión de los conceptos generales, teorías y fundamentos doctrinales que sustentan la Prescripción en general y su aplicación en el ámbito tributario, se establece que este instituto jurídico es aceptado en todos los países del orbe y se fundamenta principalmente en la seguridad jurídica de las relaciones jurídicas y en la finalidad del Derecho que es el de otorgar Paz Social a sus ciudadanos, evitando que la incertidumbre se prolongue de manera indefinida en el tiempo; en consecuencia, con los fundamentos señalados, la Prescripción debe continuar aplicándose en el derecho en general y en el Derecho Tributario Boliviano en particular.

b) Las disposiciones positivas referidas a la prescripción tributaria en el sistema tributario boliviano, de acuerdo con el Código Tributario Boliviano, están plenamente vigentes y son de aplicación obligatoria en cuanto al alcance de la prescripción tributaria, su cómputo, causales de suspensión e interrupción de su curso, así como la posibilidad de pagar una obligación tributaria prescrita sin derecho a la acción de repetición.

c) Si bien existe y se reconoce el derecho de imposición que tienen todos los Estados, es decir, aquella facultad que tienen para crear y exigir tributos, no es menos cierto que este derecho reconoce límites en su ejercicio, límites que tienen por finalidad proteger los derechos de los gobernados frente a las decisiones de los gobernantes y sus posibles excesos, en ese entendido, los principios, derechos y garantías constitucionales se convierten en los principales limitadores del derecho

de imposición del Estado y bajo ese amparo, toda norma jurídica, aún sea de rango constitucional, debe respetar sus propios principios que expresa y tácitamente se encuentran establecidos en su texto.

d) Luego de todo ese análisis doctrinal, legislativo y constitucional, en el presente Proyecto de Innovación Profesional se establece que de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica que el derecho admite y su relación con los principios y garantías constitucionales, el artículo 324 de la Constitución Política del Estado que prevé la imprescriptibilidad de deudas que causen daño económico al Estado, no es aplicable a las obligaciones y deudas tributarias.

e) En cuanto a la Resolución Jerárquica Innovadora, después de la revisión de los antecedentes administrativos del Recurso Jerárquico y de las Medidas de Gestión implementadas, se construyó una teoría jurídica sólida que se convirtió en la ratio decidendi de la Resolución Jerárquica innovadora base de la nueva línea doctrinal que da una solución definitiva al problema de la interpretación y aplicación del artículo 324 de la Constitución Política del Estado.

f) Establecido el alcance del artículo 324 de la Constitución Política del Estado que no se aplica a las obligaciones y deudas tributarias, la Resolución Jerárquica Innovadora se convirtió en la resolución fundadora de la Línea Doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria referida a la prescripción tributaria en el marco de la nueva Constitución Política del Estado, generando precedentes administrativos uniformes y constantes que contienen la misma fundamentación y conclusiones del Proyecto de Innovación Profesional.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Cabanellas De Torres, Guillermo. (2003), *Diccionario Jurídico Elemental*.
- Constitución Política del Estado. (2009), Gaceta Oficial de Bolivia.
- Diccionario Jurídico Enciclopédico. (2005). Consultor Digital [Versión electrónica]
- García Novoa, Cesar. (2010). *La Prescripción Tributaria en España*. Memoria de las III Jornadas de Derecho Tributario Boliviano. Ed. Presencia, Bolivia.
- García Vizcaíno, Catalina. (1996). *Derecho Tributario*, Ed. De Palma, Argentina.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1993). *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Argentina.
- Jarach, Dino. (1982). *El Hecho Imponible*, Ed. Abeledo Perrot, República Argentina.
- Ley 2492. Código Tributario Boliviano. (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley 027. Tribunal Constitucional Plurinacional. Gaceta Oficial de Bolivia.
- Luqui, Juan Carlos. (1989). *La Obligación Tributaria*, Ed. Depalma, Argentina.

- Martín, José María. (1999). *Derecho Tributario General*, 2a ed., Argentina.
- Ossorio, Manuel. (2003). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*.
- Ramírez Cardona, Alejandro. (1990). *Derecho Tributario*. Ed. Temis. Bogota – Colombia.
- Saccone, Mario Augusto. (2002), *Manual de Derecho Tributario*. Ed. La Ley, Argentina.
- Valdes Costa, Ramón. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Argentina.
- Vergara Sandoval, Rafael (2010). *Principios y Garantías Constitucionales Tributarios Bolivianos*. Memoria de las III Jornadas de Derecho Tributario Boliviano. Ed. Presencia, Bolivia.
- Villegas, Hector B. (1992). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Argentina.
- Zavala Ortiz, José Luis. (1998). *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Cono Sur, Chile.