



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA

Sentencia N° 30

Sucre, 21 de mayo de 2021

Expedientes: 363/2018-CA, 005/2019
Demandantes: **INDUSTRIAS DE ACEITE S.A.** y Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba – Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso: Contencioso Administrativo
Resolución impugnada: AGIT-RJ 2114/2018 de 1 de octubre de 2018
Magistrado Relator: Lic. José Antonio Revilla Martínez

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Industrias de Aceite S.A. y la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz – Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: Las demandas contenciosas administrativas de fs. 208 a 215 (Exp. 005/2018-CA), interpuesta por Industria de Aceite S.A. "IASA" representada por Gustavo Gastón Verduguez Orruel (en adelante el contribuyente) y de fs. 49 a 54 (Exp. 363/2018-CA), interpuesta por Rosmery Villacorta Guzmán, Gerente Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante el SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2114/2018 de 1 octubre; los Autos de admisión de 8 de enero de 2019 de fs. 235 y 19 de diciembre de 2018 de fs. 57, respectivamente; las contestaciones a las demandas de fs. 261 a 286 y de 84 a 93; el Auto de 10 de julio de 2019, de fs. 290 a 291 que **ACUMULÓ** el expediente N° 005/2019-CA, al expediente N° 363/2018-CA; el decreto de Autos para Sentencia de 24 de marzo de 2021 de fs. 302; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. FUNDAMENTOS DE LAS DEMANDAS, CONTESTACIONES, APERSONAMIENTOS DE LOS TERCEROS INTERESADOS Y LA ACUMULACIÓN DE LOS PROCESOS.

1.- Demanda del contribuyente INDUSTRIAS DE ACEITE S.A. "IASA".

El contribuyente por memorial de fs. 208 a 215 y subsanada a fs. 232 a 233, relacionó los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la resolución impugnada y afirmó que las facultades determinativas y sancionatorias del SIN, se encuentran prescritas.

En ese contexto, del contenido de la demanda, el contribuyente si bien se refirió a otros aspectos, pero centró su controversia en la negación de la prescripción y

citando los arts. 59 y 60 del CTB-2003, alegó la irretroactividad de la ley, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, referida a la aplicación de los principios de irretroactividad de la ley y seguridad Jurídica, el cómputo del término de la prescripción con relación a las facultades de la administración Tributaria se encontraban prescritas y no como señaló la Resolución de Recurso Jerárquico que negó la prescripción y confirmó en parte las ilegales observaciones sobre la validez del crédito fiscal IVA del periodo junio 2011, vulnerando el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, incurrió en aplicación indebida de la Ley No 812 para el periodo de junio 2011, cuando cómputo de la prescripción del periodo en cuestión, comenzó a computarse desde el 1 de enero de 2012 y concluyó el 31 de diciembre de 2015; es decir, que a la fecha de notificación (16/10/2017) con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior (RAPID) No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda impositiva del periodo junio 2011 estaban prescritas.

En ese sentido, citando los fundamentos emitidos por la AGIT en la resolución impugnada, aseveró que el SIN y la AGIT interpretaron erróneamente de la Ley respecto a la prescripción; toda vez que, para el cómputo del término, correspondía aplicar el art. 59 del CTB-2003, sin modificaciones.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; dejándose sin efecto la resolución impugnada, declarando prescritas las facultades del SIN para determinar la deuda tributaria, en consecuencia, extinguida la obligación tributaria.

Admisión.

Mediante el Auto de 8 de enero de 2019 de fs. 235, se admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, mediante provisión citatoria a objeto que asuman defensa.

Contestación a la demanda.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 261 a 286, contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

Relacionando los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, señaló que los argumentos de la demanda, son una reiteración de los expuestos y resueltos en instancia recursiva; encontrándose el TSJ impedido de ingresar al fondo de la acción, al existir carencia de carga recursiva del contribuyente.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Afirmó que, la demanda del contribuyente es incongruente en sus fundamentos de hecho y de derecho; por lo que, debe ser declarada improbada.

Hizo notar que la demanda no impugnó la depuración de crédito fiscal dispuesta en la resolución impugnada, consintiendo tácitamente lo resuelto.

Señaló que, la demanda no contiene razones claras, ciertas y específicas respecto a la prescripción solicitada, pidiendo se aplique el principio de "congruencia"; toda vez que, para la resolución del caso, la AGIT aplicó el art. 59 del CTB-2003, modificado por la Ley N° 812, conforme al principio de "legalidad" estableciendo para el periodo fiscal junio 2011, el término de prescripción para ejercer su facultad determinativa, inició el 1 de enero de 2012 y concluyó el 31 de diciembre de 2019; por lo que, las referidas facultades no se encuentran prescritas.

Asimismo, manifestó que las modificaciones al CTB-2003, se aplicaron a una situación no concluida, por ser un derecho adquirido que las nuevas leyes no puedan afectar ni modificar; aclarando que, la prescripción sólo opera a solicitud de parte y no de oficio; entonces, al haber transcurrido el tiempo, sin solicitarse y emitirse una decisión que determine la prescripción, no hay derecho consolidado, sino un derecho expectatio no perfeccionado, existiendo la retroactividad no auténtica, conocida como retrospectividad, siendo aplicable al caso, la jurisprudencia contenida en las Sentencias Constitucionales Nos. 11/2002 y 1421/2004-R, porque se aplicó las modificaciones de la Ley a una situación no concluida, respetando el debido proceso.

Aseveró que, la demanda reiteró inconformidades que fueron resueltas de forma expresa y clara, sin demostrar una errada interpretación de la AGIT; por lo que, no se pudo suplir la falta de carga argumentativa del contribuyente.

Señaló que transcribir Sentencias, no es argumentar, porque no existe razonamiento técnico jurídico que las vincule con la problemática planteada, debiendo considerarse como referentes jurisprudenciales generales; asimismo, señaló que las Sentencias Nos. 873/2014, 221/2012, 0100/2013 citadas en la demanda, no fueron revisadas ni analizadas por la AGIT en la resolución impugnada; por lo que, no pueden ser objeto de estudio, ni pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

Demanda del SIN.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, por escrito de fs. 49 a 54, señaló lo siguiente:

Relacionando los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la resolución impugnada, denunció que la AGIT aplicó incorrectamente el art. 8 de la Ley N° 843, 8 del DS No. 21530, Disposición Final del DS No 772, numerales 4 y 5 del art. 70, 76 y 81 de la Ley No. 2492-(CTB-2003) al mantener la revocatoria de la Factura No 1396 en conformidad de la Resolución de Alzada sin contar con la documentación de respaldo suficiente que acredite el pago total y la imposibilidad de identificar al beneficiario del pago, existiendo diferencia entre el importe pagado y el facturado, resulta incongruente con los resultados de la verificación, puesto que el total facturado de Bs. 100.651,18, no se encuentra respaldado en su totalidad a efecto de demostrar la bancarización por el total o por el importe pagado de Bs. 100.363,61 que corresponda a la factura 1396, por lo que no correspondía levantar la observación a la factura No. 1396 haciendo una interpretación tergiversada, porque en su criterio la factura No. 1396 no es válida para Crédito Fiscal.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y; en consecuencia, se revoque parcialmente la resolución impugnada o en su caso se anule, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa No. 211739000041 de 5 de octubre de 2017.

Admisión.

Mediante el Auto de 19 de diciembre de 2018 de fs. 57, se admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, mediante provisión citatoria a objeto que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 84 a 93, contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

La AGIT señaló que, los argumentos de la demanda, son una reiteración de los expuestos y resueltos en instancia recursiva; encontrándose el TSJ impedido de ingresar al fondo de la acción, al existir carencia de carga recursiva, siendo un intento fallido de demanda.

Afirmó sobre la ausencia de medios fehacientes de pago que acredite la transacción no es evidente, porque el sujeto pasivo acreditó en Alzada que la factura fue emitida por Bs. 100.651,18 respecto a la cual Industrias de Aceite S.A. y respaldo con el Aviso de Pago de documento No. 800000197 que reflejó la transferencia de fondos de USD14.378,74; Orden de Compra No 5000040913; Reporte de Estado de Cuenta Corriente No 70100018362-72 del Banco de Crédito BCP. También presentó el Certificado del BCP No S60653-20170706-142837-5 por transferencia bancaria d



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

USD14.378,74 de la cuenta de Origen No 701-0001836-2-72 a la cuenta de destino No 2013583625-2-53, beneficiario COMPANEX BOLIVIA S.A..

Consecuentemente, la observación queda desvirtuada; toda vez que, el sujeto pasivo sustento con medios fehacientes de pago de la Factura No 1396, aclarando además que la observación realizada por la Administración Tributaria en la resolución Administrativa de Devolución Indebida, fue la imposibilidad de identificar al beneficiario del pago, aspecto que fue desvirtuado con la Certificación emitida por el Banco de Crédito S.A., S71931-20171101-171304.

Afirmó que, la demanda contiene argumentos sin fundamento legal, evidenciando la inexistencia de agravios y el incumplimiento de formalidades requeridas en el proceso contencioso administrativo, cuando la resolución impugnada contiene la debida fundamentación legal, cumpliendo así el debido proceso, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada que deben ser considerados por este Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por GRACO Cochabamba, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

1.- Tercero Interesado Industrias de Aceite S.A.

Conforme a diligencia de fs. 78, Industrias de Aceite S.A., por medio de su representante legal Gustavo Gastón Verduguez Orruel fue notificado con la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el SIN, el 24 de abril de 2019; empero, no se pronunció al respecto ni presentó argumento alguno.

2.- Tercero interesado – GRACO Santa Cruz.

Mediante escrito de fs. 244 a 255, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Cambio de Domicilio del Contribuyente de Cbba. A Scz), señaló que las facultades de determinación del SIN no se encuentran prescritas conforme a los arts. 59 y 60 del CTB-2003, sin modificaciones, sino que habiendo sido modificado el art. 59 y 60 por las Leyes 291, 317 y 812 y no pueden ser desconocidas en su aplicación, siendo por tanto correcta la aplicación de la Ley No 812 al haberse emitido la resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041, notificada en fecha 16 de octubre de 2017, es decir, en plena vigencia de la Ley N° 812, por lo que las facultades de la administración Tributaria no se encontraba prescrita.

En ese sentido, solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa del contribuyente Industrias de Aceite S.A., en consecuencia, revoque parcialmente la resolución impugnada, quedando firme la resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre.

ACUMULACIÓN DE PROCESOS

Mediante Auto de 10 de julio de 2019, se acumuló el Exp. 005/2019-CA, al Exp. 363/2018-CA..

II. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 04 de noviembre de 2015 la Administración Tributaria, notificó a Industrias de Aceite con la Orden de Verificación No 14990200058 de 8 de enero de 2014, emitida bajo la Modalidad Verificación Posterior, Certificado de Devolución Impositiva, por el IVA del periodo junio 2011.

El 16 de octubre de 2017, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó a Industrias de Aceite con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, estableciendo un importe indebidamente devuelto a Industrias de Aceite S.A., el monto de Bs.53.065 equivalente a 27.995 UFV correspondiente a la depuración del crédito fiscal y el importe de Bs. 8.156 equivalente a Bs. 4.303 UFV por mantenimiento de valor, restituido automáticamente por el importe comprometido depurado e indebidamente devuelto al sujeto pasivo mediante Valores CEDEIMs correspondiente al periodo junio 2011.

Impugnada la resolución por el Contribuyente, el 5 de febrero de 2018, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, por resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0051/2018 confirmó la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017.

Impugnada la resolución por el Sujeto Pasivo, el 30 de abril de 2018 por resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0991/2018 anuló la resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0051/2018 de 5 de febrero de 2018, disponiendo que esta se pronuncie sobre toda la prueba presentada por el Contribuyente en el Recurso de Alzada.

El 6 de julio de 2018, la ARIT en cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0251/2018 revocó parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, modificando el importe indebidamente devuelto de Bs.53.065.36 a Bs.39.980,71.

Impugnada la Resolución de alzada por la administración Tributaria y el Sujeto Pasivo, el 1 de octubre de 2018 la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2114/2018 Revocó Parcialmente Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0251/2018 de 6 de julio, manteniendo firme la depuración de la Factura No 512 por Bs.8.795. En consecuencia, modificó el importe indebidamente devuelto de Bs. 53.065 a Bs. 31.185 y el mantenimiento de valor restituido del crédito fiscal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

indebidamente devuelto de Bs. 8.156 a Bs.4.793 por el impuesto IVA del periodo junio 2011.

Contra la referida Resolución de Recurso Jerárquico, el contribuyente interpuso la demanda contenciosa administrativa de fs. 208 a 215, subsanada a fs. 232 a 233, con el número de Exp. 005/2019-CA; por su parte, el SIN interpuso la demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 54, registrada con el número de Exp. 363/2018-CA, que se pasan a resolver:

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La controversia radica en establecer si las facultades de determinación del SIN, para verificar la correcta devolución del impuesto al IVA por el periodo junio 2011, se encuentra prescrita, o en su caso, corresponde la restitución de lo indebidamente devuelto al Contribuyente Industrias de Aceite S.A.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO.

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del CPC-1975, la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439 y tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso.

Sobre la prescripción en materia tributaria.

En la doctrina tributaria, José María Martín, señala: *"La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación. 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 aquella..."* (Martín, José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pág. 189). Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, ilustra que: *"la prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce..."* (Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24ª Edición. Argentina. Editorial Heliasta, p. 376).

El instituto de la prescripción está contemplado en el Código Tributario Boliviano, (CTB-2003), precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, estableciendo que es una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde a los principios

constitucionales de "certeza" y "seguridad jurídica" y no a la equidad y justicia, puesto que: *"El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada al transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho..."* (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

En una suerte de límite al autoritarismo y abuso del Estado en el ejercicio de su poder de *imperium*, por la hegemonía política, el constituyente ha dotado de una cláusula abierta para perfeccionar un sistema de protección del estante y habitante del territorio nacional, conforme al art. 13-II de la CPE, que amplía el catálogo de derechos en base a los previstos en instrumentos internacionales, que además de ser fuente de derecho, conforman el bloque de constitucionalidad, conforme al art. 410-II de la CPE.

En ese contexto, el art. 8-I de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, ratificada mediante la Ley Nº 1430 de 11 de febrero de 1993, al otorgar las garantías judiciales exigibles por cualquier persona, establece que: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial..."* Sustrayendo de la norma que antecede la garantía del plazo razonable, excluye cualquier posibilidad de incertidumbre en la determinación de un derecho u obligación de orden civil, laboral, fiscal o de otra índole; enunciado, del que a *contrario sensu*, se extrae el derecho a la prescripción de toda obligación para el caso del tipo fiscal; lo que nos permite concluir que, la normativa supra nacional que forma parte de nuestra legislación, establece como derecho humano, la prescripción.

Los arts. 9-2 y 178 de la CPE, establecen el principio de "seguridad jurídica" al que tiene derecho toda persona, a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas.

Las Sentencias Constitucionales (en adelante SC) Nos. 753/2003-R de 4 de junio y 1278/2006-R de 14 de diciembre, establecen que dentro el marco normativo, la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la CPE, es aplicable al ámbito tributario; puesto que, la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323-I de la CPE, determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, con el objeto de que la Administración Tributaria, desarrolle sus funciones con mayor eficiencia y eficacia en cuanto a la recaudación de impuestos y **que los sujetos pasivos no se encuentren reatados a una persecución perpetua por parte del Estado**, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica, a la estabilidad y seguridad social, desconociendo el plazo previsto por ley para el ejercicio de sus facultades de la Administración Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

El Tribunal Supremo de Justicia por Auto Supremo N° 432 de 25 de julio de 2013, moduló el criterio asumido por la extinta Corte Suprema de Justicia, señalando que: *"...la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria, no es de oficio, y tanto la deuda tributaria así como sus accesorios de ley, y la sanción, se extinguen por prescripción, por la negligencia de la Administración Tributaria en determinar el adeudo tributario en el plazo establecido en la norma..."*

Consiguientemente, 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 o por una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia; es decir, el tiempo consolida situaciones de derecho, hace nacer, mantener y extinguir derechos.

Asimismo, es importante señalar que el derecho en general, regula dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; así, el CTB-2003 recoge la prescripción extintiva como un medio extinguir la obligación tributaria, en virtud del cual, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, obtiene la liberación de la misma poniendo fin al derecho material, por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la Ley; por ello, es establecida en su Sección VII: como una forma de Extinción de la Obligación Tributaria y de la Obligación de Pago en Aduanas; en consecuencia, la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene como efecto otorgar seguridad jurídica y respeto al principio de capacidad económica del contribuyente.

Respecto a los principios de "irretroactividad de la Ley", "tempus comici delicti" y "tempus regis actum".

El art. 123 de la CPE, establece: *"La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución."* (Resaltado añadido).

Por su parte el art. 150 del CTB-2003, prohíbe aplicar retroactivamente la norma tributaria; empero, dispone la siguiente salvedad: *"Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable."* (Resaltado añadido), instituyendo el legislador, el principio de "favorabilidad", que, si bien rige en materia penal, también es aplicable al ámbito punitivo administrativo.

Conviene recordar que, la aplicación del principio de "favorabilidad", opera como una excepción al principio de la irretroactividad; toda vez que, no se limita sólo a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye el quantum de su pena, sino también, cuando la nueva Ley (sea material,

procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado; asimismo, el principio nace de la idea de que la Ley penal expresa la política de defensa social que adopta el Estado en un determinado momento histórico, en su lucha contra conductas delincuenciales y que toda modificación de las normas penales expresa un cambio en la valoración ético-social de la conducta delictiva, en el cómo y la forma en que ha de ejecutarse la acción represora del Estado frente a la realización del hecho delictivo y en las reglas de ejecución de la consecuencia jurídica del delito; esto es, la sanción penal, que para el caso en análisis sería pretender cobrar fuera de plazo.

Evidentemente, la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, siendo uno de sus componentes, el de la "certeza"; por el cual, las reglas que rigen la conducta del hombre en sociedad, no sean alteradas para atrás, excepto cuando la nueva Ley sea más beneficiosa para el procesado o para el Sujeto Pasivo.

Debe considerarse también que, el derecho tributario tiene dos grandes gamas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo), el primero, constituye su ordenamiento jurídico medular conformado por el conjunto de normas que regulan la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el Contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo; así por ejemplo, pertenecen al derecho tributario material las disposiciones que regulan las causas de extinción de la obligación tributaria por prescripción; es decir, la prescripción, como forma de extinción de las obligaciones tributarias, pertenece al derecho tributario material y no al formal.

En ese sentido, para efectos de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, se debe considerar dos principios: **1.** El principio del "tempus comici delicti", por el que se aplica la norma vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito y; **2.** El principio "tempus regis actum", por el que la norma aplicable, es la vigente el momento de iniciarse el procedimiento; de modo que, si se trata de normas materiales (o sustantivas) se sujetan al primer principio anotado; consecuentemente, considerando que la prescripción pertenece al derecho tributario material y no así al formal, corresponde aplicar la norma vigente al momento en que se cometió el ilícito tributario; criterio concordante con el principio de "*irretroactividad de la Ley*" establecido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003.

Resolución del caso en concreto:

Cuestión previa.

En la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente, se argumentó que la facultad determinativa del SIN para la verificación posterior del impuesto al Valor Agregado por el periodo junio 2011 esta prescrita, por otra parte, en la demanda contenciosa administrativa del SIN, se argumentó que la Factura No



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

1396 no cuenta con respaldos totales, siendo incorrecta la modificación realizada por la AGIT; argumentos sobre los cuales, la AGIT adujo que no es evidente, que la referida factura cuenta con los respaldos suficientes y que las facultades determinativas del SIN, no se encuentran prescritas; consiguientemente, primero se establecerá conforme a la normativa aplicable, si las facultades determinativas del SIN se encuentran prescritas y; sólo en caso de no ser evidente la prescripción argumentada, se ingresará a resolver respecto al argumento de la demanda del SIN; toda vez que, si la facultad determinativa del SIN se encuentra prescrita, no tiene sentido pronunciarse sobre la correcta o incorrecta decisión de la AGIT.

Demanda del contribuyente.

A efectos de establecer qué normativa es aplicable al caso, corresponde señalar que el contribuyente solicitó la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo junio 2011, claro es que el hecho generador se configuro en junio 2011, consiguientemente, de acuerdo a los principios de "irretroactividad de la Ley", "tempus comici delicti" y "tempus regis actum", desarrollados en la doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso de la presente Sentencia, la normativa aplicable, son los arts. 59, 60 y 62 del CTB-2003, **sin modificaciones**, los cuales disponen:

"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. (...)

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 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..." (Resaltado añadido).

Ahora bien, los antecedentes administrativos informan que la determinación tributaria fue concluida a través de la notificación el 16 de octubre de 2017 con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, estableciendo un importe indebidamente devuelto a Industrias de Aceite S.A., de Bs.53.065 equivalente a 27.995 UFV, correspondiente a la depuración del crédito fiscal y el importe de Bs. 8.156 equivalente a Bs. 4.303 UFV; sin embargo, se colige que el plazo de prescripción para ejercer la facultad determinativa feneció el 31 de diciembre de 2015.

En ese antecedente y teniendo en cuenta que el SIN notificó el 16 de octubre de 2017 con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, es evidente que la facultad para

determinar deuda tributaria del SIN se encontraba prescrita, toda vez que, de acuerdo al plazo de cuatro (4) años, el cómputo realizado según el art. 59 y 60 del CTB-2003, sin modificaciones, el término de la prescripción inició el 1^{ro} de enero del 2012 y concluyó el 31 de diciembre de 2015, no siendo por tanto aplicable la Ley No 812 de 30 de junio de 2016.

Se hace constar también, que no se aplica para el cómputo de la prescripción en el caso presente, la suspensión determinada en el art. 62 del CTB-2003, porque la notificación con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, fue realizada cuando la prescripción para verificar la devolución impositiva ya se encontraba prescrita.

Respecto a los argumentos expuestos por la AGIT al contestar la demanda contenciosa administrativa respecto a la prescripción, corresponde señalar lo siguiente:

En cuanto a la aplicación del principio de "legalidad" argüido como fundamento para aplicar las modificaciones de los arts. 59 y 60 del CTB-2003, al caso concreto; se tiene a bien orientar la postura de la AGIT; en sentido de que, el cumplimiento del principio de "legalidad" no significa desconocer o apartarse del principio de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003; al contrario, en una adecuada aplicación de dicho principio, se debe observar lo expuesto en la doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso de la presente Sentencia, a fin de cumplir con la naturaleza jurídica del principio de "irretroactividad" como garantía de seguridad jurídica, instituida por el Estado a favor de los ciudadanos, cumpliendo así el principio de "legalidad"; aclarando que, en el presente caso no se cuestiona la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291, 371 y 812, sino la vigencia de las mismas con relación al periodo junio 2011, en que se configuro el hecho generador.

Con relación a la retroactividad no autentica, que de acuerdo a la AGIT, reforzaría el principio de "legalidad"; se advierte que las SC Nos. 11/02 de 5 de febrero de 2002 y 1421/2004-R de 6 de septiembre de 2004, desarrollaron dicha línea jurisprudencial, en la resolución de un recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad, dentro un proceso de saneamiento de propiedad agraria para regularizar y perfeccionar dicho derecho; y en la resolución de un recurso de amparo constitucional dentro de un proceso de elección de directores en una cooperativa; razón por la cual, no son aplicables al caso por no existir identidad fáctica; más aún, si se considera que la materia tributaria se rige por normativa especial con disposiciones específicas sobre la irretroactividad de las Leyes tributarias.

Lo expuesto precedentemente, se sustenta en la correcta aplicación del principio de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003, no es posible aplicar retroactivamente normas que entraron en vigencia de forma



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

posterior al vencimiento del período verificado; más aún, si no favorecen de ninguna manera al contribuyente.

Demanda del SIN.

Estando probada la demanda contenciosa administrativa en cuanto a la prescripción de la facultad determinativa del SIN, no corresponde resolver los argumentos de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme a lo manifestado en la cuestión previa de la presente Sentencia.

Conclusión.

La AGIT, interpretando erróneamente el principio de "legalidad", aplicó los arts. 59 y 60 del CTB-2003, modificados por las Leyes Nos. 291, 317 y 812, estableciendo que la facultad determinativa del SIN, se encuentra incólume; sin considerar que, de acuerdo con el principio de "irretroactividad de la Ley" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003, correspondía aplicar los referidos preceptos sin las modificaciones realizadas de forma posterior al período verificado, junio 2011; sobre el cual se establece que la facultad determinativa del SIN, prescribió el 31 de diciembre de 2015 y el SIN notificó al contribuyente el 16 de octubre de 2017 con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior No 211739000041 de 5 de octubre de 2017, cuando la facultad había prescrito; resultando evidente la errónea interpretación de la normativa aplicable a la prescripción; así como, la vulneración del debido proceso y la seguridad jurídica, expuesta por el contribuyente en la demanda contenciosa administrativa.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando:

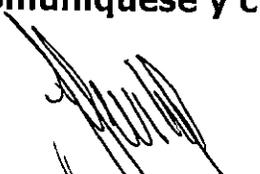
1.- PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 232 a 233 (Exp. 005/2019-CA), interpuesta por Industrias de Aceite S.A. representado por Carlos Hugo Vargas Exeni; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2114/2018 de 1 de octubre; declarando prescrita la facultad determinativa del SIN.

2.- Por los efectos que conlleva la prescripción, no se ingresó a resolver la demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 54 (Exp. 363/2018-CA), interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del

Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rosmery Villacorta Guzmán.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.


Lic. José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Lic. Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

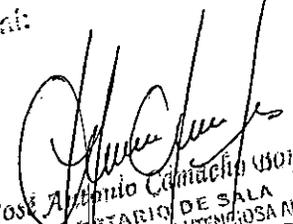
Ante mí:

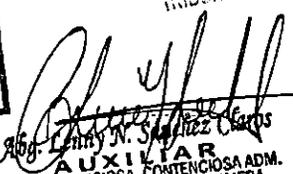
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 30

Fecha: 21 de mayo de 2021

Libro Tomas de Razón N° 1


José Antonio Comacho Uscija
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Lenny N. Sánchez Cárdenas
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



AGIT

BA

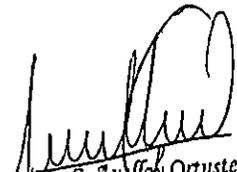
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
 DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
 CITACIONES Y NOTIFICACIONES
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA**
EXPEDIENTE N° 363/2018 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:30 el día 21 de JULIO de 2021, notifiqué a:

INDUSTRIAS DE ACEITE S.A. "IASA"

CON SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 2021; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Abog. Juan C. Arriola Ortuste
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

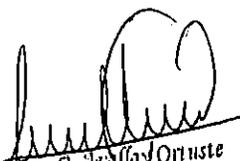

 Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
 C.I. 4119402 Ch.

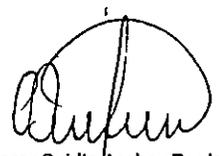
En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:31 el día 21 de JULIO de 2021, notifiqué a:

**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION
 TRIBUTARIA**

CON SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 2021; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Abog. Juan C. Arriola Ortuste
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


 Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
 C.I. 4119402 Ch.

B.A.O.



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

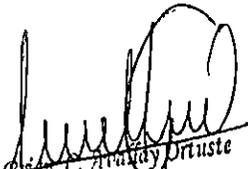
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 363/2018 – CA**

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 08:32 el día 21 de JULIO de 2021, notifiqué a:

GRACO SANTA CRUZ DEL S.I.N. "3ER INT"

CON SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 2021; mediante Cedula fijada en Secretaria de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


Abog. Juan C. Alvarez Ortuste
OFICIAL DE EJECUCIONES
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119402 Ch.