Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA**

**SENTENCIA Nº 44/2017**

| | |
|---|---|
| **EXPEDIENTE** | : 204/2015 |
| **DEMANDANTE** | : FINNING BOLIVIA SA |
| **DEMANDADO** | : Autoridad General de Impugnación Tributaria |
| **TIPO DE PROCESO** | : Contencioso Administrativo |
| **RESOLUCIÓN IMPUGNADA** | : RJ AGIT-RJ 0772/2015 de 04/05/2015 |
| **MAGISTRADO RELATOR** | : Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano |
| **LUGAR Y FECHA** | : Sucre, 20 de marzo de 2017 |

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contenciosa administrativa de fs. 194 a 203 vta., interpuesta por FINNING BOLIVIA SA representada legalmente por Dagner Montero Busch que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 288 a 294 vta., argumentos del tercero interesado de fs. 233 a 249 vta., los antecedentes del proceso; y,

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**I.1.Antecedentes de hecho de la demanda**

Que, la Administración Tributaria, mediante Orden de Verificación Nº 0013OVI17049, inició el proceso de verificación y como resultado del mismo emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/PD/VC/0279/2014 de 22 de mayo; pese a que se presentaron todos los descargos respetivos, el 4 de septiembre de 2014, se notifica la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto de ese mismo año, emitida por Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que resuelve determinar de oficio, –por conocimiento de base imponible cierta–, una obligación impositiva de 179.117

Unidades de Fomento de Vivienda (UFV), equivalente a Bs354.662.- (trescientos cincuenta y cuatro mil seiscientos sesenta y dos bolivianos), importe que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago correspondientes al impuesto al Valor Agregado (IVA), de los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009.

Formulado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 de 9 de febrero, mediante la cual revoca parcialmente la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas 83807, 83808 y 83810, por un monto de 13.200 UFV y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido o impuesto determinado en 70.111 UFV, equivalentes a Bs107.124.- (ciento siete mil ciento veinticuatro bolivianos), por concepto de IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y la multa por omisión de pago.

Debido a que prácticamente se ratificaron todos los cargos, excepto las multas por incumplimiento de deberes formales, formula recurso jerárquico impugnando parcialmente la Resolución de alzada, sin embargo, la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 por un monto de Bs12.287.- (doce mil doscientos ochenta y siete bolivianos) y ratifica el cargo de Bs94.838.- (noventa y cuatro mil ochocientos treinta y ocho bolivianos), establecido en la Resolución Determinativa 17-000663-14 por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

**I.2. Fundamentos de la demanda**

Corresponde declarar la prescripción de los periodos fiscales comprendidos entre enero a noviembre de 2009, excepto diciembre de 2009 de la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14, petición que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 ha declarado ilegalmente improcedente justificando su decisión en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012 y los arts. 59 y 197 inc. a) de la Ley 2492 (CTb).

Uno de los fundamentos más importantes en la defensa del sujeto pasivo, con relación a la prescripción es el indiscutible principio jurídico universal *tempus comisi delicti* (validez y aplicación de las normas en el tiempo) y la inviolable aplicación retroactiva de las leyes; sin embargo, la AGIT sin analizar en detalle sus argumentos, se declara incompetente para ejercer el control de constitucionalidad de las normas vigentes y deniega la prescripción, como si la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012, que dispone la derogación del último párrafo I del art. 59 del CTb, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, determinara que el citado art. 59 (modificado), se aplique retroactivamente se aplique a hechos imponibles ocurridos en años anteriores a diciembre de 2012 (año de promulgación y publicación de la Ley 317); en consecuencia interpreta erróneamente que lo establecido en las Leyes 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, se aplican retroactivamente a hechos imponibles y supuestos ilícitos ocurridos en los meses de enero a noviembre de 2009.

Por lo expuesto, conforme se ha fundamentado en alzada ante la ARIT y en jerárquico ante la AGIT, los cargos determinados para los periodos de enero a noviembre de 2009 están prescritos, por cuanto han transcurrido 4 años y 8 meses contados desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento de cada uno de los periodos fiscales señalados, desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2013, por cuanto recién el 4 de septiembre de 2014, se notifica de la Resolución Determinativa 17-000663-14; además, la Resolución de la AGIT no consideró las innumerables Sentencias Constitucionales como la SC 1862/2004 de 17 de agosto y el Decreto Supremo (DS) 27874 que refieren que para la aplicación del régimen transitorio previsto en las disposiciones transitorias de la Ley 2492, se debe considerar que las normas en materia procesal se rigen por el *tempus regis actum*, en cambio las normas sustantivas por el *tempus comisi delicti*.

Sin perjuicio de lo expuesto sobre la prescripción, la impugnación ante la AGIT contra la Resolución de Alzada, refiere a que la misma es nula por omitir la valoración de las pruebas, incluir nuevas observaciones a las establecidas en la Resolución Determinativa, incurrir en error al depurar del crédito fiscal IVA originado en la emisión de notas de débito crédito y por realizar una ilegal calificación de la conducta de omisión de pago; sin embargo, la AGIT interpreta

incorrectamente los arts. 115.II, 117.I y 119.I y II de la Constitución Política del Estado (CPE), así como el art. 68 numerales 6 y 7 del CTb, al desconocer la nulidad de la Resolución de alzada.

En dos párrafos de la Resolución de Alzada se realizó la valoración sobre la totalidad de la prueba, en forma genérica, sin considerar los diferentes casos por los que se emitieron las notas débito crédito observadas por la Administración Tributaria, mismos que se encuentran debidamente detallados destacándose para cada uno los aspectos de relevancia tributaria sobre los que correspondía que la ARIT se pronuncie en forma expresa, omisión que además genera la eliminación de la doble instancia como requisito esencial del debido proceso que afecta el principio de congruencia conforme a la jurisprudencia constitucional; la AGIT reconoce la omisión de valorar de forma detallada la prueba, y pese a ello resuelve en contra.

En cuanto a la inclusión de nuevas observaciones a las establecidas en la Resolución Determinativa, efectivamente la Resolución Determinativa observó 2 facturas y 33 notas de débito crédito, respecto a los medios probatorios de pago y que las facturas tenían enmiendas, borrones y otros, mientras que la ARIT en alzada, realiza las observaciones a las glosas y respaldo sobre el flujo de mercancías, aspecto que no formaba parte del litigio y que actúan con pronunciamiento *ultra petita*.

Además, existe una ilegal depuración del crédito fiscal IVA por aplicación e interpretación indebida de la normativa que regula la emisión de notas de débito crédito, mismas que fueron agrupadas en 5 grupos: devoluciones de mercaderías, ajustes del débito fiscal IVA (ventas no realizadas y/o servicios no brindados) que por error se facturaron, la refacturación de la venta o del servicio por especificaciones erróneas en la mercadería vendida, refacturación de la venta o servicio por retraso en la entrega de la factura al cliente y refacturación del servicio porque fue entregado a otra empresa; sobre cada uno de esos aspectos, se destacaron los de relevancia tributaria, respecto a las ventas realizadas, a la emisión de notas de crédito débito en meses posteriores y en cuanto a la segunda factura emitida en el mismo mes de emisión de la nota de crédito débito y pese a ello la AGIT incurre en error al insistir en valorar únicamente los flujos de fondos en los casos que no existen y no pueden existir tales flujos, y en los casos en los que los flujos son claros, incluir una observación adicional. Se demuestra y explica que no existe ningún tributo omitido, el único hecho imponible ocurrido es

la venta realizada en meses anteriores a la emisión de la nota de crédito débito y la segunda factura, lo que verifica que este aspecto formal no afecta en lo absoluto la recaudación y/o al tributo.

Resulta necesario aclarar que las observaciones que la Administración Tributaria pueda tener sobre los créditos fiscales o las declaraciones juradas de sus clientes, no pueden ser imputados a la empresa FINNING BOLIVIA SA, conforme al art. 13 del CTb; así, reitera que el Estado ha percibido el débito fiscal de la referida venta inicial en el periodo fiscal correcto y no existe justificativo para pagar dos veces por un mismo tributo (débito fiscal) sobre un mismo hecho imponible (venta).

Finalmente, se impugna la ratificación de la calificación de omisión de pago, por estar debidamente demostrado y explicado que existe una incorrecta valoración de la prueba legal y contable y que el tributo por las ventas iniciales están empozadas en el mes que corresponde, por ello no se incurrido en omisión de pago, porque ninguna de las tres situaciones de Notas de débito crédito emitidas por devoluciones en meses posteriores, Notas de débito crédito emitidas por otras circunstancias (facturación posterior sin efecto fiscal para el vendedor) y Nota de débito crédito emitida con tachaduras en el importe total, se configuran en las acciones típicas de la contravención de omisión de pago; es imprescindible el no pago, pagar menos u obtener indebidamente beneficios y valores fiscales, situaciones que no existen en el presente caso.

**I.2.Petitorio.**

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda declarando la nulidad de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0207/ 2015 de 9 de febrero; en su caso, declarar la prescripción de todos los cargos correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2009 (excepto el periodo diciembre de 2009); y en caso de deliberar en el fondo y desestimar la prescripción y nulidades, revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, pronunciada por la AGIT, declarando improcedentes los cargos ratificados de la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14.

**II. De la contestación a la demanda.**

Que, Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial

presentado el 4 de enero de 2015, que cursa de fs. 288 a 294 vta., argumentando lo siguiente:

En cuanto a la denuncia de prescripción de los periodos de enero de noviembre de 2009, el principio de legalidad ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia constitucional, y en ese marco, también el Tribunal Supremo, en sentido de que conforme al art. 5 de la Ley 27 de 6 de julio de 2010 que expresamente establece que se presume la constitucionalidad de toda ley y otros hasta tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad, el cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria respecto a los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 200, no precluyó en aplicación de lo previsto en el art. 59 modificado del CTb, toda vez que en el presente caso se evidencia que la administración tributaria notificó al sujeto pasivo el 4 de septiembre de 2014 con la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014.

Respecto a la omisión de la valoración de la prueba y que los aspectos de relevancia tributaria de cada caso o motivo de emisión de las notas de debido crédito no fueron resueltos por la ARIT, y que dicha situación genera la eliminación de la doble instancia; al respecto debe aclarar que no tiene sustento legal alguno, por cuanto no se especifica a qué pruebas se refiere, incumpliendo los requisitos esenciales para la admisión de la demanda, por falta de nexo de causalidad entre los hechos y la lesión causada al derecho, conforme también desarrolla la jurisprudencia constitucional; al contrario, no se vulneró el derecho al debido proceso, en alzada la ARIT se pronunció de manera concreta respecto a las notas de crédito débito Nº 69, la nota fiscal Nº 663, que las notas de crédito débito detalladas en un cuadro no cuentan con cargo de recepción de sus clientes y las facturas que corresponden a la original se encuentran con sello de anulado en los empastados contables presentados, además que si bien las notas de crédito débito cuentan con un registro contable, el mismo no contiene información que permita relacionar el monto abonado por la devolución de la cuenta del cliente correspondiente, que las notas observadas no cuentan con documentación de respaldo suficiente que permita establecer la efectiva realización de las transacciones que declaran, en consecuencia existe valoración de las pruebas.

En cuanto a la inclusión de las nuevas observaciones a las establecidas en la Resolución Determinativa que resulta *ultra petita*, no es evidente por cuanto la ARIT no introdujo ningún elemento nuevo del que las partes hubiesen peticionado, sino más bien el pronunciamiento respecto a las notas de crédito débito y facturas observadas con los códigos 3 de transacción no respaldada con los medios probatorios de pago y 4c de facturas que presentan enmiendas, tachaduras y otros, y la instancia jerárquica se ha manifestado claramente en su resolución, por lo que no hay infracción al debido proceso, ni al principio de congruencia.

Respecto a la supuesta ilegal depuración del crédito fiscal IVA y la falta de flujos de fondo por inexistencia de movimiento de fondos, es necesario aplicar el principio de verdad material; las facturas presentan alteraciones (borrones, enmiendas, tachaduras, interlineados) y estas observaciones fueron consignadas en la vista de Cargo que expone los 46 documentos fiscales que fueron observados en los Códigos 3 y 4c, en consecuencia no cumplen los requisitos para su validez conforme al art. 70 num. 4 y 5 del CTb, arts. 36, 37, 44 y ss. del Código de Comercio y los requisitos contenidos en la Sentencia 55/2014 de 14 de mayo, dictada por Sala Plena del Tribunal Supremo.

Finalmente, en cuanto a la ratificación de la calificación de omisión de pago, el sujeto pasivo no desvirtuó el reparo del IVA emergente en la falta de acreditación de los respaldos de las notas de crédito debito que sustentan las operaciones de devolución de productos o recisión de servicios, correspondientes a los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, situación explicada ampliamente y se enmarca al contenido del art. 165 del CTb al establecer que, el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria; y, no es posible suplir la carga argumentativa del demandante.

**II.1.Petitorio.**

La AGIT solicita que se declare improbada la demanda interpuesta por FINNING BOLIVIA SA, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo.

**III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

**III.1.** Que, después de la Orden de Verificación N° 0013OVI17049, la Administración Tributaria emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/PD/

VC/0279/2014, y el 4 de septiembre de 2014, se notifica con la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, que determina de oficio, con base imponible cierta, la deuda tributaria de 179.117 UFV, equivalente a Bs354.662.-, que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago, ello correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009.

Formulado el recurso de alzada, la ARIT Santa Cruz, pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 de 9 de febrero, revocando parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas 83807, 83808, 83809 y 83810, por un monto de 13.200 UFV y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido o impuesto determinado en 70.111 UFV, equivalentes a Bs107.124.-, por concepto de IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y la multa por omisión de pago.

En recurso jerárquico, la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ RA 0207/2015 por un monto de Bs12.287.- y ratifica el cargo de Bs94.838.-, establecido en la Resolución Determinativa 17-000663-14 por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

**III.2.** La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por FINNING BOLIVIA SA, el 5 de agosto de 2015, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, pronunciada por la AGIT, notificada a la demandante el 11 de mayo de 2015; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado que presenta sus argumentos a fs. 233 a 241 vta.; se presentan la réplica y dúplica respectivas y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1976 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014.

**IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

Que, de la compulsa de los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se concluye que la problemática radica en determinar si

la administración tributaria aplicó e interpretó correctamente la normativa aplicable al caso en cuanto a la prescripción argumentada respecto a la deuda tributaria determinada por los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 (excepto diciembre de 2009); además, que la valoración de la prueba es genérica, sin considerar los diferentes casos por los que se emitieron las notas débito crédito observadas y que fueron detallados destacándose para cada uno los aspectos de relevancia tributaria; la inclusión de nuevas observaciones a las establecidas en la Resolución Determinativa, la supuesta ilegal depuración del crédito fiscal IVA y la falta de flujos de fondo por inexistencia de movimiento de fondos y la ratificación de la calificación de omisión de pago.

**V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.**

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Plena de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme a los arts. 2.2. y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

**V.1. Sobre la nulidad alegada por el demandante**

Con carácter previo al análisis de fondo de la problemática formulada en el presente proceso contencioso administrativo, resulta necesario referirnos a la nulidad; los arts. 105 y 106 del CPC, determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que, con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del

proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad y/o deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

En cuanto a la garantía del debido proceso, se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115.II de la CPE, cuyo texto 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"; y, precisado en el art. 117.I de la Norma Fundamental que dispone: "*Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso*"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410.II de la CPE, forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "*En opinión de esta Corte, para que exista 'debido proceso legal' es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma*

*progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional*".

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio, sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, las autoridades judiciales y administrativas tienen atribución plena para anular obrados por indefensión o situaciones de orden público.

En ese contexto, y conforme se tiene expuesto, en el presente caso, este Tribunal no advierte indefensión o situación de orden público alguna ni causa que amerite la declaratoria de nulidad de las resoluciones de la Administración Tributaria.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

**V.2. Sobre la prescripción alegada por el demandante**

El art. 59 del CTb, aplicable al caso de autos, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria, entre ellas, para de determinar la deuda tributaria y el art. 60.I del mismo cuerpo legal, prevé que el término de prescripción se computará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

En cuanto a las formas de suspender e interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, los arts. 61 y 62 del CTb, prevén: "*Artículo 61.- 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.- 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 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*".

Respecto a la modificación de la norma, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la CPE, prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 del CTb, determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del hombre y del Ciudadano, que señala: "*La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena*"; y, por su parte, el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica: "*Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional*".

En consecuencia, la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva.

Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la CPE, de las deudas por daños económicos causados al Estado, la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del Estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la Ley 1178 de 20 de julio de 1990, denominada Ley de

Administración y Control Gubernamentales, situación que tampoco se ha suscitado en el presente caso.

Que, conforme consta en la presente Sentencia y los antecedentes procesales, el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida al sujeto pasivo FINNING BOLIVIA SA, corresponde a los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009; siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción prevista en el art. 59 y el cómputo de la misma conforme al art. 60 ambas normativas del Código 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 periodo de pago respectivo–, claramente se evidencia que los periodos corresponden entre enero a diciembre de 2009 y la deuda contenida en la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto, se notifica al sujeto pasivo recién el 4 de septiembre de 2014; de acuerdo al cómputo del plazo antes mencionado, éste inicia a partir del 1 de enero de 2010 y la fecha de conclusión es el 31 de diciembre de 2013, en consecuencia, desde el 1 de enero de 2014, la deuda por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009, se encuentra prescrita.

Con relación a la existencia de causales que interrumpan el cómputo de la prescripción, conforme lo previsto por el art. 61 del CTb., no se evidencia en antecedentes acto alguno que interrumpa el cómputo del mismo y como se dijo precedentemente conforme al cómputo del plazo de prescripción, la deuda prescribió al 1 de enero de 2014.

De ello se infiere que el plazo para el cómputo de la prescripción la deuda por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009, en el presente caso transcurrió ininterrumpidamente, cuatro años conforme establecido por el art. 59 de citado Código, para que la Administración Tributaria en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria; quedando consolidada la prescripción respecto a la deuda contenida en la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto, por dichos periodos fiscales.

Con relación al periodo fiscal diciembre de 2009, conforme reconoce el demandante, es de imperativa aplicación la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012, que dispone la derogación del último

párrafo I del art. 59 del CTb, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, en consecuencia, la deuda tributaria respecto a éste último periodo fiscal se mantiene vigente.

En ese contexto, la AGIT, al momento de resolver el recurso jerárquico, omitió el cómputo correcto de la prescripción de los periodos indicados y en consecuencia, corresponde a éste Tribunal declarar probada la demanda en cuanto a la prescripción alegada por el demandante, de la deuda tributaria por los periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009.

**V.3. Sobre el resto de los agravios expresados por el demandante**

En cuanto a la omisión de la valoración de las pruebas en detalle, se videncia que la Resolución de recurso Jerárquico impugnada, contiene la motivación y fundamentación pertinente en cuanto a la prueba de descargo aportada por el ahora demandante, sin que el hecho de no referirse a cada uno de los documentos adjuntos implique vulneración al debido proceso en sus elementos defensa y fundamentación o inobservancia del principio de congruencia, siendo atribución de las autoridades competentes realizar la valoración integral de la prueba conforme ocurrió en el presente caso; además consta en antecedentes que la administración tributaria se pronunció de manera concreta respecto a las Notas de Crédito Débito Nº 69, la Nota Fiscal Nº 663, concluyó que las notas de crédito débito detalladas no cuentan con cargo de recepción y que las facturas tienen un sello de anulado en la documentación contable de FINNING SA, que si bien las notas de crédito débito cuentan con un registro contable, el mismo no contiene información que permita relacionar el monto abonado por la devolución de la cuenta del cliente correspondiente, y en definitiva que la documentación observada no cuentan con la documentación de respaldo necesarias para establecer la efectiva realización de las transacciones que indican; en consecuencia, el argumento vertido por el demandante en cuanto a la falta de valoración de la prueba, no es evidente.

Respecto al argumento expuesto en sentido de que se incluyen nuevas observaciones que no se establecieron en la Resolución Determinativa Nº 17-000663-14 de 28 de agosto de 2014, se evidencia que no se introdujeron elementos nuevos o distintos a los que las partes hubiesen argumentado o peticionado; el pronunciamiento está vinculado a las notas de crédito débito y facturas observadas con el Códigos 3 de transacción no respaldada con los

medios probatorios de pago y Código 4c de facturas que presentan enmiendas, tachaduras y otros, y la AGIT se ha manifestado taxativamente sobre las mismas en la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada; concluyendo de esa forma en que no existe infracción al debido proceso, ni al principio de congruencia en cuanto a este agravio expresado por el sujeto pasivo ahora demandante.

En ese contexto, el realizar la calificación de la conducta de omisión de pago, encuentra el respaldo necesario en el accionar de la administración tributaria, con la aclaración que la misma solo se mantiene para el periodo fiscal de diciembre de 2009 pendiente de pago de tributo fiscalizado.

De ello se infiere que la AGIT, únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa aplicable al caso concreto, y la pretensión de FINNING BOLIVIA SA, en cuanto al resto de los agravios expresados, resulta impertinente, por lo que se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y arts. 2.2. y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, declara **PROBADA en parte** la demanda contencioso administrativa de fs.194 a 203 vta., con relación a la prescripción; y, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 772/2015 de 4 de mayo, emitida por la AGIT, respecto al resto de los agravios expresados por el demandante.

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

**REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.**

Mgr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*Ante mí:* Abog. René Iván Espada Navía
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia Nº 44/2017 Fecha: 30/03/17

Libro Tomas de Razón Nº 01/2017-CA

Abog. René Yván Espada Navía
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

20

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

# CITACIONES Y NOTIFICACIONES

## EXP. 204/2015

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **15:35** minutos del día **MARTES 25** de **JULIO,** del año **2017**.
Notifique a:

**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT**
**REPRESENTANTE: DANEY DAVID VALDIVIA CORIA**

Con **SENTENCIA Nº44/2017,** de fecha **20 de marzo de 2017**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley Nº 439, en presencia de testigo que firma.

**CERTIFICO:**

Abog. Cintya Maribel Rivera Claros
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA,CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TESTIGO**

**Eva Colque Vargas.**
**C.I 4129227 Tja.**