



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 96
Sucre, 11 de agosto de 2017

Expediente : 143/2016-CA
Demandante : Sociedad Comercial ADM-SAO S.A.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Materia : Contencioso Administrativo
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 137-148, interpuesta por la Sociedad Comercial ADM-SAO S.A., representada legalmente por Carlos Gerardo Pinto Montaña, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo; la contestación a la demanda de fs. 198-207; el Decreto de Autos para Sentencia de fs. 280; los antecedentes del proceso y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y;

CONSIDERANDO I:

I.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO

En fecha 30 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a ADM-SAO S.A., con la Orden de Verificación – CEDEIM N° 0010OVE00147, modalidad Cedelm Posterior, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal comprometido, verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA) relacionado al periodo fiscal de febrero 2009.

En fecha 09 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria notificó a ADM-SAO S.A. con la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, que establece diferencias entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria respecto a la documentación presentada como respaldo al Crédito Fiscal devuelto, determinando una Deuda Tributaria de Bs.448.579, equivalente a 216.240 UFV's, importe que incluye el tributo omitido e intereses del periodo febrero de 2009.

Una vez interpuesto el Recurso de Alzada por ADM-SAO S.A. a través de su representante legal, es resuelto mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 1001/2015 de 31 de diciembre, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, dejando sin efecto el tributo indebidamente devuelto por un monto de Bs.145.471 equivalente a 94.581 UFV's quedando firme y subsistente el tributo indebidamente devuelto por un monto de Bs.42.311 equivalente a 27.509 UFV's, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado del periodo de febrero de 2009 debiendo la Administración Tributaria proceder a la actualización de la Deuda Tributaria a la fecha de pago conforme establecen los arts. 47 de la Ley N° 2492 y 11 de la RND N° 10-0005-13 de acuerdo a los fundamentos técnico-jurídicos determinados.

Una vez interpuestos el Recursos Jerárquicos, por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN y ADM-SAO S.A., estos fueron resueltos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo, revocando parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 1001/2015 de 31 de diciembre; en consecuencia modifica el importe determinado de la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, de 216.240 UFV's equivalentes a Bs.448.579, a 56.620 UFV's equivalentes a Bs117.456, que incluye el importe indebidamente devuelto actualizado, e intereses por IVA del período febrero de 2009, importe que será actualizado a la fecha de pago, de acuerdo al art. 47 de la Ley N° 2492 e inc. a), párrafo I del art. 212 del mismo cuerpo legal.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda Contenciosa Administrativa

El demandante, luego de realizar una relación de acreditar personería realizar una relación de antecedentes, bajo el denominativo de Fundamentos de la Demanda, manifiesta que:

Es importante señalar en primer término que la RA N° 21-000019-15, se origina en la revisión realizada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, de los documentos que respaldan la solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), bajo la modalidad establecida en el inc. b) del art. 16 del DS N° 25465 correspondiente al período fiscal febrero de 2009. En el marco del proceso de fiscalización, del total del crédito fiscal IVA relacionado a las operaciones de exportación solicitado en devolución, al amparo de los arts. 125 de la Ley N° 2492, la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, y el DS N° 25465, por la suma de Bs.4.996,779, la Administración Tributaria depuró crédito fiscal IVA por la suma de Bs. 187.782, por la no admisión por parte del Fisco, de ciertos créditos fiscales IVA con los códigos 1, 2, 3 y 4 asociados a compras sin factura original, compras no vinculadas a la actividad exportadora, compras sin documentación de respaldo a la realización de la compra o servicio, y compras mayores a UFV's 50.000 sin medio fehaciente de pago.

En ese sentido el demandante indica, que del total del crédito fiscal depurado, luego de la tramitación del recurso de alzada y recurso jerárquico, la AGIT ha confirmado la depuración de créditos fiscales IVA por la suma de Bs.49.168; recalando a continuación que ADM-SAO S.A. cumplió a cabalidad con la presentación de toda la documentación e información que exige la norma, Ley N° 1489, como también la documentación e información complementaria que no está contemplada en la norma, pero que fue exigida por la Autoridades Tributarias, con excepción de aquello que era ajeno a su voluntad como ser: certificaciones de las instituciones financieras de los pagos realizados (medios fehacientes de pago) y/o alguna otra certificación de los proveedores o clientes (para demostrar la efectiva realización de la transacción).



Afirmando a continuación que las observaciones al Código "1" han sido conformadas y pagadas por la empresa. Las observaciones al Código "2", fueron debida y oportunamente revocadas por las instancias de Alzada y Jerárquico. En relación a las observaciones bajo el Código "3" señala que en esta instancia rechazó la depuración de créditos fiscales IVA confirmada por la AGIT, por importe de Bs29.869, debido a que no se demostró la efectiva realización de las transacciones y/o presentada la documentación respaldatoria, lo cual afirma no ser verdad constando en el expediente de antecedentes. Asimismo, indica en relación a las observaciones agrupadas bajo el Código "4" por Bs19.097, fueron rechazadas de los créditos fiscales IVA confirmados por la AGIT, debido a que se presentaron todas las certificaciones emitidas por los bancos, las facturas de ventas que compensan con las facturas de compras, además de la consulta tributaria realizada al Presidente del SIN que autoriza a la compensación de cuentas acreedoras y deudoras con los proveedores agrícolas, sin que medie la intervención de una entidad financiera, como también la mención al art. 351 reglamentado en los arts. 363 a 375 del Código Civil, que dispone la compensación de cuentas como modo legalmente admitido para la extinción de obligación de pago. En ese mismo sentido señala que la pretensión fiscal, se genera básicamente por créditos fiscales IVA cuya documentación de original de soporte, o la documentación que respalda los pagos realizados, no satisfizo los criterios de respaldo no fundamentados ni normados requeridos por la Administración Tributaria para validar el cómputo de dichos créditos fiscales por parte de ADM-SAO S.A.; siendo que en todos los cargos rechazados puede demostrarse documentalmente tanto la efectiva realización de las transacciones y los correspondientes pagos a los proveedores como su vinculación con la actividad exportadora de AD;-SAO S.A., respaldo documentado que no fue correctamente valorado en la resolución impugnada; invocando el art. 69 de la Ley N° 2492, que contempla el principio de buena fe y transparencia, por el que se presume que el Sujeto Pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias, cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en el Código y disposiciones reglamentarias; principio que se complementa con el art. 76 del mismo cuerpo legal que establece que en los procedimiento tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Principio que deviene del principio general del derecho procesal de quien alega debe probar.

En ese sentido siendo que la pretensión fiscal se genera casi exclusivamente a partir de la falta de valoración o de una valoración equivocada por parte de la Administración Tributaria de la abundante documentación probatoria aportada, resulta que la Resolución Administrativa contradice los preceptos básicos expresamente establecidos en el Código Tributario, vulnerando además el principio Constitucional de Debido Proceso y Derecho a la Defensa; argumentos que demuestran que la Administración Tributaria no ha justificado ni probado sus cargos y solo basa su

✶

pretensión en una deficiente apreciación subjetiva, o falta de apreciación de la documentación aportada.

Con relación a los reparos con el código 3, compras sin documentación de respaldo a la realización de la compra o servicio, en demandante indica que la línea doctrinal adoptada por la AGIT, concluye que para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA generado por una transacción de compra, la misma debe cumplir con tres requisitos esenciales: 1. Estar respaldada con la factura original; 2. Que se encuentre vinculada a la actividad gravada y; 3. Que la transacción se haya realizado efectivamente, requisitos que el demandante afirma se verifican en todas las transacciones de ADM-SAO que impugnó la Administración Tributaria; tras haber presentado tanto en la fase de fiscalización como probatoria, las pruebas que acreditan tanto la realización efectiva de las transacciones como la vinculación de las mismas con la actividad gravada por el IVA. Indicando a continuación que la actividad administrativa cualquiera sea su naturaleza, se rige por el principio de Verdad Material, por la cual todo órgano público debe investigar en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, asegurando a los contribuyentes el cumplimiento de las garantías fundamentales dispuestas por el debido proceso, que la AGIT debió valorar y no lo hizo, bajo la máxima de la sana crítica, otorgando de esta manera una similar valoración y contundencia a las pruebas que por su naturaleza revelan la verdad material de los hechos controvertibles; no siendo admisible omitir la documentación presentada, la cual ofrece la verdad sobre las transacciones cuestionadas (Por ejemplo las facturas originales en poder de ADM-SAO S.A. ni los registros contables y extracontables de la empresa), lo cual refleja una clara contradicción a lo establecido en el inc. f) del art. 4 de la Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002, que establece que la actividad administrativa se deberá regir, entre otros, por el principio de verdad material que establece que "la Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil". Para el caso concreto la verdad material radica en la existencia de verdaderas transacciones comerciales entre ADM-SAO S.A. y sus proveedores, mismas que se encuentran detalladas y respaldadas ampliamente y que dan derecho al cómputo de los créditos fiscales IVA correspondientes. En el presente caso la Administración Tributaria no aplicó dicho principio y la AGIT no observó dicho incumplimiento, sino que lo consolidó al no revocar reparos por valoraciones que no responden a la verdad material, en este caso la realización efectiva de las transacciones que dieron lugar al crédito fiscal. Desarrollando a continuación los descargos sobre cada una de las facturas observadas por la AGIT, y afirmando que en ese marco conceptual y para dichas transacciones se han presentado ante la Administración Tributaria, ARIT y AGIT la documentación consistente en, Facturas de compras originales, comprobantes de egreso, cuentas por pagar, orden de compra, cotizaciones, ingresos a almacén, memoriales de entrega de certificaciones bancarias.

Con relación a los reparos con el código 4, compras mayores a UFV's 50.000 sin medios fehacientes de pago, reitera el demandante que los requisitos exigidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA generado



por una transacción de compra, es decir: 1. Que la compra esté respaldada con la factura original; 2. Que se encuentre vinculada a la actividad gravada, y 3. Que la transacción se haya realizado efectivamente; se verifican en todas las transacciones de ADM-SAO, los que pretende impugnar la Administración Tributaria, esto es porque no se contaría con medios fehacientes de pago.

En ese sentido, el demandante señala que la AGIT en su Resolución cita al num. 11 del art. 66 del Código Tributario que establecía en cuanto a las facultades de la Administración Tributaria, precepto que hace referencia a cualquier medio fehaciente de pago establecido legalmente, sin limitar dicho concepto únicamente a las operaciones o transacciones realizadas a través del sistema de intermediación financiera como en su momento pretendía la Administración Tributaria; citando en ese marco también al art. 37 del DS N° 27310. Es decir que la normativa vigente a tiempo de que se computó el crédito fiscal y que realizó la solicitud de devolución impositiva, requería de medios fehacientes de pago, pero en ninguna parte de su texto delimitó el alcance de dichos medios única y exclusivamente a instrumentos del sistema de intermediación financiera; debiendo entenderse el pago desde el punto de vista jurídico, como el cumplimiento de la obligación. De lo que resulta claro que la Administración Tributaria al realizar una observación fuera de norma vicio de nulidad sus actos, los que no fueron corregidos por la AGIT que debió revocar cualquier reparo del código 4.

Con referencia a la documentación de respaldo presentada, no obstante estar en desacuerdo con el erróneo criterio de depuración planteado, ADM-SAO S.A., presentó el respaldo documental que se adecuaba a la interpretación restringida de la Administración Tributaria de medios fehacientes de pago. Por otro lado, respecto a ciertas transacciones observadas por ese concepto, se tratan de casos en los que las facturas a pagar a los proveedores se compensan con facturas a cobrar a los mismos, emitidas por ADM-SAO S.A., por venta de insumos, intereses etc., es decir, casos en los que en acuerdo con la legislación comercial se establecen cuentas corrientes con los proveedores, con los que se compensan saldos por cobrar y pagar, realizándose finalmente pagos por el saldo neto resultante. Enfatizando que conforme el art. 351 del Código Civil, la compensación, es un modo legalmente admitido de extinción de las obligaciones, reglamentadas en los arts. 363 a 375 del mismo cuerpo legal. Operación que en el campo agrícola ha sido puesta en conocimiento de la Administración Tributaria mediante la interposición de una consulta, la que fue respondida por la vía informativa mediante carta de 15 de octubre de 2012, por la cual la máxima autoridad del SIN, admite la legalidad de esa operatoria y concluye que la normativa relacionada con medios fehacientes de pago debe cumplirse en toda aquella obligación en la cual una de las partes debe cumplir con la ejecución de una prestación que implique el pago de una suma de dinero. En ese sentido en el caso de extinguirse la obligación por un medio distinto al pago, la normativa de Documentación de Pago no resulta de aplicación, pues el Derecho Civil distingue entre el pago y la compensación como medios de extinción de obligaciones, independientes entre sí; en consecuencia, las compensaciones, (en la medida en que no constituyen pagos de sumas de dinero no intervienen valores monetarios físicos), no están comprendidas en el alcance de la

normativa de Documentos de Pago. Desarrollando a continuación los descargos a cada una de las facturas con observaciones confirmadas por la AGIT; remitiéndose a efectos probatorios a la prueba aportada consistente en, facturas de compras originales, comprobantes de egreso, cuantas por pagar, orden de compra, cotizaciones, ingresos a almacén, memoriales de entrega de certificaciones bancarias. Afirmando a continuación que el error de valoración de la AGIT se puede apreciar en la revisión de la factura N° 368; debiendo además tenerse en cuenta que las facturas observadas se encontraban en un gran porcentaje respaldadas por las transacciones bancarias, habiéndose incluso en el criterio de la Administración Tributaria cumplido con el medio fehaciente de pago y con la demostración de la realización efectiva de la transacción; consecuentemente, el no contar con respaldo de transacción bancaria no importa que esa porción de la operación no se realizó o no da derecho a crédito fiscal, como determinó la AGIT, sino que el pago, entendido como el cumplimiento de la obligación, por dicha porción de la factura se realizó por un medio distinto reconocido en el ordenamiento legal.

Con relación a la prescripción el demandante manifiesta que, al momento del nacimiento del hecho generador, la norma que se encontraba vigente y por la cual debe regirse todo lo concerniente a estos hechos generadores es el Código Tributario Boliviano, antes de la modificación establecida en la Ley N° 291, que con claridad establece en su art. 59 que prescribirán en 4 años las acciones de la Administración Tributaria. El hecho de pretender que en base a dicha Ley vigente a partir de septiembre de 2012 a la fecha no hayan prescrito las acciones de la Administración Tributaria implica una clara vulneración al principio básico de irretroactividad de las leyes recogido en el art. 123 de la CPE, concordante con el art. 3 del Código Tributario, por su parte el art. 150 del referido Código establece de manera expresa dicha irretroactividad.

En ese sentido, respecto a la vulneración del debido proceso reconocido en el art. 115-II de la CPE, es aplicado no solamente al ámbito jurisdiccional sino también al ámbito administrativo, consagrado asimismo en el num. 6 del art. 68 de la Ley N° 2492. En el presente caso la AGIT al no haber realizado una valoración adecuada de las pruebas por lo que debe tenerse presente lo dispuesto en el art. 81 del Código Tributario por el que las pruebas deben ser apreciadas conforme las reglas de la sana crítica.

II.1.1 Petitorio

Con los argumentos que anteceden, el demandante interpone demanda Contenciosa Administrativa, solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0300/2016 de 28 de marzo, en cuanto a los reparos confirmados en contra de ADM-SAO S.A., quedando sin efecto las observaciones al crédito fiscal IVA por la suma de Bs49.168 y accesorios.

II.1.2. Admisibilidad



Por Auto de 28 de junio de 2016, cursante a fs. 151, se admite la demanda, corriéndose traslado al demandado para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, así como para la notificación al tercero interesado, Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, ordenando su ejecución al Tribunal Departamental de Santa Cruz.

II.1.3. Citación al demandado

En fecha 04 de agosto de 2016, a horas 17:30 la autoridad demandada fue citada según consta de la diligencia a fs. 229.

II.2. Argumentos de la contestación a la demanda

Una vez corrida en traslado la demanda, la Autoridad de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante a fs. 198-207, responde negativamente la demanda señalando que:

Con relación a los reparos establecidos por el SIN, precisa inicialmente que contra el Acto Administrativo procede la interposición del Recurso de Alzada y contra la Resolución que resuelve esta, procede el recurso jerárquico, conforme establece el art. 131 del Código Tributario, por lo que el demandante debe expresar sus agravios contra la Resolución de Recurso Jerárquico, lo contrario transgrede lo establecido en el art. 779 del Código de Procedimiento Civil. Indicando a continuación que no es atendible lo demandando, ya que la Resolución de Recurso Jerárquico se encuentra conforme al principio de congruencia.

Con referencia a los reparos con el código 3, compras sin documentación de respaldo a la realización de la compra o servicio, indica que el demandante de manera reiterada señala haber presentado pruebas y que las mismas no habrían sido valoradas; al respecto, resalta que no basta afirmar que se ha presentado prueba, sino es importante señalar la foja en que cursa y la manera en que no habría sido valorada dicha prueba, es decir, refutando y argumentando cómo esa instancia jerárquica no ha realizado la valoración. A continuación desarrolla el análisis y compulsas realizadas en esa instancia Jerárquica sobre cada una de las facturas observadas, Nos. 597, 489, 498, 499, 501, 502, 503, 4935, 4939, 5062, 5095, 5086, 5167, 6523, 6521, 281, 42 y 204. En ese sentido, continúa señalando que, que el demandante realiza una relación oficiosa sobre la verdad material para justificar su inobservancia e interpreta erróneamente la misma, y que esa instancia jerárquica, simplemente ha fundamentado y motivado su resolución como respuesta en cuanto a lo que se refiere a la verdad material, la cual según la Administración Tributaria no debió aplicarse. Reiterando a continuación que los tres requisitos se encuentran respaldados por disposiciones legales vigentes, cuyo cumplimiento es obligatorio, y de ninguna forma constituyen requisitos adicionales a los ya establecidos para el cómputo del crédito fiscal, por tanto su aplicación no vulnera el Principio de Legalidad, en tal virtud refiere que si bien la responsabilidad de las facturas observadas corresponden al vendedor, debe aclararse que ello no libera al comprador de probar por su parte la realización de la transacción,

A

criterio señalado en el Auto Supremo N° 24/2014 de 07 de abril; citando a continuación en relación a la validez del crédito fiscal y los tres requisitos, la Sentencia 55/2014 de 14 de mayo, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

En relación a los reparos con el código 4, compras mayores a UFV's 50.000, sin medio fehaciente de pago; el demandado sostiene, que esa instancia Jerárquica se pronunció estrictamente a los agravios expresados en el recurso jerárquico, indicando que respecto a la devolución impositiva en los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 1963, establecen que en cumplimiento del Principio de Neutralidad Impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución de los Impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; transcribiendo a continuación el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843; así como lo establecido en el art. 8 del DS N° 21530; lo dispuesto por el art. 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 4 del DS N° 772. Señalando a continuación que también debe considerarse el art. 66 num. 11 de la Ley N° 2492, modificado por el art. 20 de la Ley N° 062, por otra parte los num. 4 y 5 del art. 70 y 76 de la Ley N° 2492 y; adicionalmente el art. 36, 37, 40 y 44 del Código de Comercio. Indicando los precedentes en Resoluciones Jerárquicas sobre los tres requisitos que deben cumplirse para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria.

A continuación, el demandado desarrolla sus argumentos sobre la prescripción, señalando que se debe considerar la Ley N° 317, que dejó sin efecto el párrafo segundo del art. 59 del Código Tributario. Seguidamente cita al sistema de Doctrina Tributaria, Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal Supremo de Justicia.

II.2.1. Petitorio

El demandado solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo.

II.3. Decreto de autos para sentencia

Concluido el trámite del proceso, haciendo uso de la réplica a fs. 261-264 y dúplica a fs. 267-268 y no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia el 01 de diciembre de 2016, conforme se verifica de fs. 275.

CONSIDERANDO III:

III.1. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014 en concordancia con el art. 775 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 (Código Procesal Civil), que establece: "*De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada" y; tomando en cuenta la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

En ese entendido, compulsados de los argumentos expuestos en la demanda y contestación, los antecedentes procesales y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0353/2016 de 11 de abril, que resuelve el Recurso Jerárquico, se establece que para el caso de autos, el objeto de la controversia está circunscrita a la falta de valoración por la AGIT de la documentación presentada por el Sujeto Pasivo sobre los reparos establecidos en los Códigos 1, 2, 3 y 4 generados en la fase administrativa y recursiva; así como sobre la prescripción y violación al debido proceso, en los que hubiera incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución hoy impugnada.

En ese sentido, conforme los fundamentos de la demanda, este Tribunal Supremo de Justicia, considera innecesario desarrollar los argumentos que determinen la razón jurídica respecto a la controversia planteada por el Sujeto Pasivo en relación a la falta de valoración por la AGIT de la documentación presentada y generada en la fase administrativa y recursiva del proceso, que derivó en los reparos establecidos en los Códigos 1, 2, 3 y 4 expuestos en la demanda; debiendo en consecuencia concretar su análisis y resolución de la problemática planteada y contenida en el apartado IV de la demanda y lo desglosado en la Réplica de fs. 261-264 de actuados; es decir lo referido a la prescripción como instituto establecido en el art. 59 de la Ley N° 2492, correspondiendo sobre este aspecto, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como, por la administración tributaria. Así dispuesto por el art. 109-I de la CPE, referido a que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, así como por los arts. 115 y 117-I de la misma norma, que garantiza el derecho al debido proceso, constituido también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar."

En ese entendido, las Sentencias Nos. 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio de 2016, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la Sentencia Constitucional 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, han sentado con base jurisprudencial, que en el ámbito administrativo sancionatorio rige la regla del tempus commissi delicti, estableciendo con ello, que la ley aplicable es aquella vigente al momento de cometerse el delito, salvo que la norma sustantiva posterior sea

Q

más benigna con el infractor; aplicándose esta excepción de la Ley más favorable, tanto a delitos como contravenciones tributarias.

En este orden de consideraciones, el art. 123 de la Constitución Política del Estado, incorpora en su texto a la garantía jurisdiccional de la irretroactividad de la ley, indicando que: *"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"*; texto del cual se extraen las cuatro excepciones a la irretroactividad, es decir, cuando están referidas a materia laboral; a materia penal siempre y cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción y; la cuarta abierta en su alcance, puesto que incluye aquellas establecidas en la Constitución Política del Estado. En ese mismo sentido, la Ley N° 2492 CTB, en su art. 150, dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones, y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas.

En consecuencia, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre legalmente en ese momento en vigencia; intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece, que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, el objeto de la controversia reclamado en el Punto IV de la demanda Contencioso Administrativa, así como en la réplica de fs. 261-264, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas por la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 en cuanto al régimen de la prescripción, norma que prevé que la misma es de 8 años aplicándose a la gestión en curso; por lo que al tratarse de una Determinación Tributaria por el periodo febrero de 2009, que debió ser cumplida el mes siguiente (marzo), el cómputo de la prescripción se inició el 1° de enero de 2010, por lo que la facultad para la imposición de sanciones aún no había prescrito, aplicándose la prescripción de 8 años a dicha gestión.

Con ese antecedente, es preciso señalar que, la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicadas al caso de autos, pese a no constituirse en los hechos, en disposiciones legales más benignas y por las que se pueda entender que se aplicó el principio de favorabilidad, lo que lleva a determinar, que no correspondía su aplicación retroactiva, por la razón lógica, de que conforme se evidencia de los antecedentes administrativos, el hecho generador corresponde al periodo febrero de la gestión 2009, siendo aplicable, de haber sido considerada pertinente, la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento de su producción o acaecimiento, es decir, el art. 59 de la Ley N° 2492 (CTB), sin las modificaciones establecidas por las normas citadas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012.



En el caso de autos, la Administración Tributaria con la Orden de Verificación 0010OVE00147, notificó al contribuyente ADM-SAO el 30 de diciembre de 2013, posteriormente emitió la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, con la cual se notificó al contribuyente el 09 de septiembre de 2015. En una interpretación exegética de los arts. 59 y 62 de la Ley 2492, aplicándolo al caso concreto, se concluye que:

Los cuatro (4) años previstos en el art. 59 del Código Tributario Boliviano, en el caso de autos, se computan a partir del 1 de enero de 2010 y concluiría el 31 de diciembre de 2013.

El 30 de diciembre de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación 0010OVE00147, jurídicamente este acto procesal, suspende el cómputo de la prescripción por seis (6) meses, es decir, hasta el 30 de junio de 2014 años conforme establece el art. 62-I del Código Tributario Boliviano, lo que implica que el plazo de los cuatro años se cumplía el 1 de julio de 2014. En ese entendido, la Administración Tributaria, con la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, notificó al contribuyente el 09 de septiembre de 2015, para esta fecha el plazo de los cuatro (4) años, ya se había cumplido, según el cómputo para la prescripción éste se inició el 1 de enero de 2010, interrumpido el 30 de diciembre de 2013, y reactivado el 30 de junio de 2014, fecha para la cual la facultad de determinación de la Administración Tributaria había prescrito.

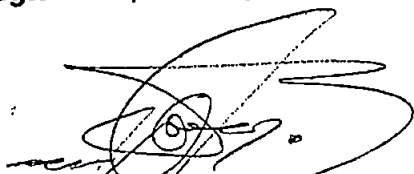
Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente y por los datos que cursan en obrados, queda claramente establecido que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 1001/2015 de 31 de diciembre, lo hizo Interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas en los fundamentos de la presente Sentencia en relación a la retroactividad. En ese entendido, es necesario precisar, que los actos de la Administración Pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma, para el presente caso los actos de la Administración Tributaria y de la AGIT debieron someterse plenamente a normativa vigente a momento de producirse el hecho generador conforme se tiene argumentado.

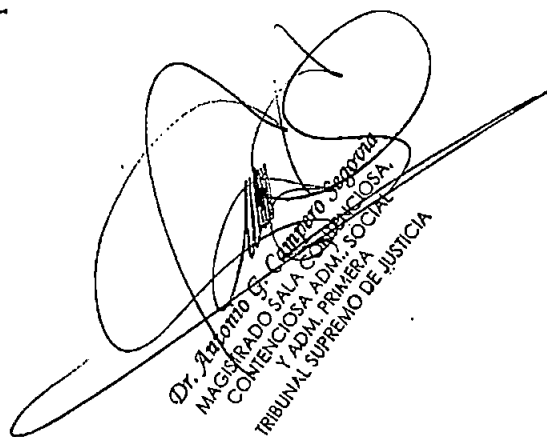
En consecuencia, por lo precedentemente fundamentado, corresponde dejar sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo, consecuentemente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 1001/2015 de 31 de diciembre y la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015, declarando probada la demanda y prescrita la acción de la Administración Tributaria que ha establecido diferencias entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al Crédito Fiscal devuelto, determinando la deuda tributaria que incluye el tributo omitido e intereses por el período febrero de 2009; todo lo anterior bajo el entendimiento normativo expuesto en el presente fallo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 137-148, interpuesta por la Sociedad Comercial ADM-SAO S.A., representada legalmente por Carlos Gerardo Pinto Montaña, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0300/2016 de 28 de marzo; la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 1001/2015 de 31 de diciembre y; la Resolución Administrativa N° 21-000019-15 de 07 de septiembre de 2015 y; prescrita la acción de la Administración Tributaria que ha establecido diferencias entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al Crédito Fiscal devuelto, determinando la deuda tributaria que incluye el tributo omitido e intereses por el periodo febrero de 2009.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.-


 MS. Jorge J. von Borries M.
 PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

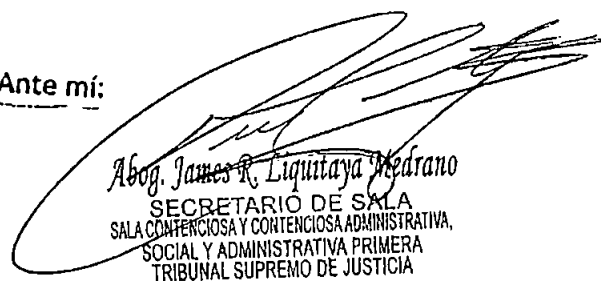

 Dr. Alberto G. Camino J. Sotomayor
 MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
 Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

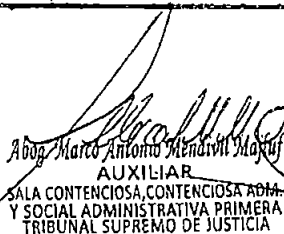
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
 ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N°.....96.....Fecha: 11 de agosto de 2017.....

Libro Tomas de Razón N°.....1.....

Ante mí:


 Abog. James R. Luquytaya Medrano
 SECRETARIO DE SALA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


 Abog. Marco Antonio Mendivil Majuf
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA