



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 98
Sucre, 11 de agosto de 2017

Expediente : 167/2016
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : ADM-SAO S.A.
Demandado : Gerencia de Grandes Contribuyentes S.C.
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 0354/2016
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

VISTOS: La demanda contencioso-administrativa de fs. 112 a 126, que impugna la **Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0354/2016, de 11 de abril**, copia que cursa de fs. 76 a 104 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en adelante AGIT, contestación de fs. 210 a 220, réplica de fs. 269 a 272, dúplica de fs. 277 a 279; los antecedentes administrativos y;

CONSIDERANDO I: ADM-SAO S.A., en adelante ADM-SAO, mediante su representante, en su escrito de demanda, hizo referencia a los siguientes antecedentes:
-GRACO-Santa Cruz, emitió la Orden de Verificación 0010OVE00454, en relación a la fiscalización de documentos respaldatorios de la Solicitud de Certificados de Devolución Impositiva "CEDEIM", bajo la modalidad de CEDEIM posterior, correspondiente al periodo fiscal de abril/2009. Con la referida Orden se notificó al contribuyente el 30 de diciembre de 2013.

-La Administración Tributaria, emitió la Resolución Administrativa N° 21-000018-15 de 2 de septiembre de 2015, **con la cual se notificó al contribuyente el 22 de septiembre de 2015**, disponiendo lo siguiente: "diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal devuelto del que resulta un importe **indebidamente devuelto** al contribuyente ADM-SAO de... **403.216 UFVs...** en el IVA" (Textual).

Contra esta decisión el contribuyente interpuso recurso de alzada, la ARIT emitió la Resolución de Alzada N° 0012/2016, de 15 de enero disponiendo **revocar parcialmente** la Resolución Administrativa N° 21-000018-15 "dejando sin efecto el tributo indebidamente devuelto por un monto de ...331.654,59 UFVs, quedando firme y subsistente el tributo indebidamente devuelto por un monto de 71.561,03 UFVs, correspondiente al IVA, del periodo abril/2009".

ADM-SAO solicitó enmienda, emitiéndose el Auto de Rectificación y/o Aclaración, el 2 de febrero de 2016, no habiendo cambiado en el fondo la decisión de la ARIT.

A consecuencia de ello, interpuso recurso jerárquico y la AGIT emitió la Resolución Jerárquica N° 0354/2016, de 11 de abril, decisión que **revoca parcialmente** la resolución de alzada: "...respecto a las facturas N° 3588, 401, 402 y 302 por no haberse demostrado con Medios Fehacientes de pago la cancelación de estas facturas por un importe de Bs.511.156, manteniendo firme y subsistente el reparo por esta observación y respecto a la factura N° 3588 se revoca el cargo por Bs110.292, por haberse demostrado la cancelación mediante cheque N° 9563...en consecuencia se modifica la Resolución Administrativa N° 21-000018-15, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 510.419 UFVs por concepto de IVA indebidamente devuelto por el período fiscal abril/2009... se deja sin efecto la deuda tributaria de 123.080 UFV que incluye tributo omitido e intereses por IVA del período abril 2008".

En mérito de estos antecedentes, el contribuyente interpuso demanda Contenciosa Administrativa, argumentando:

Falta de legalidad de los reparos establecidos por el SIN. La parte actora refiere: "...manifestar expresamente que las transacciones cuestionadas por la Administración Tributaria ... cumplen en todo aspecto con las normas citadas por la propia Administración Tributaria como supuesto justificativo para el cargo. Dichas transacciones cuentan con respaldo documental suficiente y con los respectivos medios fehacientes de pago y se encuentran debidamente registradas en nuestros Estados Financieros."

Seguidamente refiere que corresponde acudir al art. 69 del Código Tributario, el cual contempla el principio de buena fe y transparencia "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, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias". Concordante con el principio de la carga de la prueba, contenido en el art. 76 de la Ley 2492 y el principio de verdad material contenido en la Ley 2341.

De los medios fehacientes de pago. "...la normativa vigente a tiempo de que se computó el crédito fiscal y que realizó la solicitud de devolución impositiva, requería de la existencia 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".

Refiere: "No obstante la AGIT en el punto xix de su fundamentación (pág. 46 de la Resolución) asume equivocadamente que los medios fehacientes de pago establecidos legalmente son únicamente documentos bancarios manifestando que: "...es decir que deben presentarse documentos bancarios que demuestren la



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

onerosidad de la transacción, reflejando de forma indubitable un pago del comprador hacia el vendedor." Cuando en realidad la norma no establece ninguna definición u otro tipo de limitación en dicho sentido.

De la documentación de respaldo presentada. Manifiesta que "no obstante estar en desacuerdo con el erróneo criterio de depuración planteado por la Administración Tributaria, el contribuyente presentó el respaldo documental que se adecuaba a la interpretación restringida de la Administración Tributaria de medios fehacientes de pago, es decir respaldos de erogación de dinero a través del sistema de intermediación financiera (certificaciones emitidas por bancos, etc), tal como se demuestra con la documentación oportunamente presentada ante la ARIT como a la AGIT."

Continúa indicando: "Al respecto, nos cumple señalar respecto de ciertas transacciones observadas por este concepto que se trata de casos en los que parte de las facturas a pagar a los proveedores se compensan con facturas a cobrar a los mismos por venta de insumos, intereses, etc.; es decir casos en los que en todo acuerdo con la legislación comercial vigente se establecen cuentas corrientes con nuestros proveedores".

En referencia a esta situación la AGIT en el punto xxii de su resolución refiere: "...siendo evidente que la compensación de deudas de acuerdo a condiciones contractuales sujetas a las normas del Código Civil, no constituyen documentos bancarios ni pueden considerarse como medios fehacientes de pago, no siendo aplicables al presente caso las disposiciones del Código Civil, en relación a las formas de extinción de deudas en atención a lo dispuesto por el numeral 1 del art. 74 de la Ley 2492, por existir normas expresas que regulan la forma de respaldar las compras por importes iguales o superiores a 50.000 UFVs..." (Textual). Concluye indicado que ahí radica la errónea manera en la cual se pronunciaron al respecto.

De las transacciones que requieren respaldo documental del sistema de intermediación financiera. Refiere: "...la necesidad de respaldo documental mediante cheques u otros del sistema de intermediación financiera solamente se aplica para aquellos casos en que el pago importa una erogación de dinero, sin que ello importe desconocer la existencia de otros medios de extinción de las obligaciones como la compensación, conceptualización jurídica que no fue entendida por la Administración Tributaria, que fue corregida por la ARIT y nuevamente mal interpretada por la AGIT."

La norma tributaria reconoce que pueden existir compras y ventas que involucren erogación de dinero y otras que no, estando sujetas al respaldo mediante documentación emitida por el sistema financiero, únicamente las primeras. En el presente caso, refiere la parte actora: "Debe además tenerse en cuenta que en todos los casos las facturas observadas se encontraban en un gran porcentaje (más del 60 y 90 % según el caso) respaldadas por transacciones bancarias habiéndose incluso en el cerrado y sesgado criterio de la Administración Tributaria cumplido con el medio

fehaciente de pago y con la demostración de la realización efectiva de 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 nuestro ordenamiento legal” (Textual).

De la prescripción. En el punto IV de su demanda, la parte actora, hace referencia a la prescripción, pretensión que la fundamenta y argumenta en los siguientes términos:

-La norma tributaria vigente al momento del nacimiento del hecho generador era el art. 59 de la Ley 2492, antes de la modificación dispuesta por la Ley 291, del año 2012.

-El haber dispuesto que la obligación tributaria, no hubiera prescrito en virtud a la vigencia de la Ley 291, lo que ocurrió a partir de septiembre de 2012 implica una vulneración al principio básico de la irretroactividad de las Leyes, prevista en el art. 123 de la CPE.

En su petitorio solicita que este Tribunal, emita Sentencia declarando probada la demanda, disponiendo se revoque la Resolución Jerárquica N° 0354/2016 en cuanto a los reparos confirmados en contra de ADM-SAO, quedando sin efecto las observaciones al crédito fiscal IVA. *“Igualmente pide se declare probada la prescripción de la pretensión tributaria, en el marco legal expuesto en el romano IV del presente memorial”.*

La referida demanda fue admitida mediante auto de 13 de julio de 2016, cursante a fs. 129.

La AGIT mediante su representante, por escrito de fs. 210 a 220 contestó en forma negativa, pidiendo se declare improbada la demanda. La réplica de ADM-SAO cursa de fs. 269 a 272 y la dúplica de la AGIT, de fs. 277 a 279.

GRACO-Santa Cruz, mediante escrito de fs. 161 a 173 se apersonó y por ende se pronunció a lo argumentado por la parte actora. El 15 de noviembre de 2016, se emitió el decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 280.

CONSIDERANDO II. En mérito a los antecedentes descritos, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, previo a pronunciarnos a la pretensión contenida en la demanda Contenciosa Administrativa, considera pertinente y necesario realizar la siguiente puntualización:

Por imperio de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Administrativa, para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de un juicio de puro derecho, mediante el cual al amparo del art. 4 inciso i) de la Ley 2341, este Tribunal realiza el control judicial de legalidad, sobre un determinado caso concreto expuesto por la parte demandante, respecto a los actos ejercidos por la autoridad administrativa, a tiempo de emitir la Resolución Jerárquica, aspecto este que acredita haberse agotado la vía administrativa.

Teniendo presente la pluralidad de los argumentos expuestos por la parte actora, este tribunal considera prudente en el caso concreto, resolver primeramente la solicitud de la prescripción, contenida en el punto IV de su escrito de demanda, en tal sentido corresponde indicar que:

1. El legislador considera a la prescripción, como una forma de extinción de la obligación tributaria, sin embargo, como señala el profesor José María Martín, *"desde un punto de vista estrictamente técnico-jurídico, la prescripción 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 presentación patrimonial que atañe al objeto de aquella"* (Derecho Tributario General. Edición Depalma. Bs.As.-Argentina 2da Edición. Pág. 189)

2. El art. 59 del Código Tributario Boliviano, antes de la promulgación de las Leyes 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, refería: *"(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; 3. Imponer Sanciones administrativas y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria"*.

El art. 60 del mismo cuerpo legal, refiere: *"(Cómputo). I...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 periodo de pago respectivo."*

3. El 22 de septiembre de 2012, se promulga la Ley 291, en su Disposición Adicional Quinta, modificó el art. 50 de la Ley 2492, en el siguiente sentido: *"I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas."* Esta Ley, también introduce modificaciones a la forma del cómputo de la prescripción, prevista en el art. 60, modifica los arts. 154 y 70, todos de la Ley 2492.

El 11 de diciembre de 2012, se promulgó la Ley 317, la Disposición Adicional Décima Segunda, de la referida norma legal, *vuelve* a modificar los parágrafos I y II del art. 60 de la Ley 2492. También modifica otros artículos contenidos en el referido Código Tributario Boliviano.

4. Teniendo presente lo dispuesto en el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, 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 fundamental, 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."*

A su vez el art. 15 de la LOJ hace referencia al principio de supremacía constitucional, en los siguientes términos: *"I. El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución. En materia judicial la Constitución se aplicará con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria"*.

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.

Las Sentencias Nos. 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la Sentencia Constitucional 0636/2011-R de 3 de mayo, han sentado con base jurisprudencial, que en el ámbito administrativo sancionatorio rige la regla del tempus comissi delicti, estableciendo con ello, que la Ley aplicable es aquella vigente al momento de cometerse el delito, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor; aplicándose esta excepción de la Ley más favorable, tanto a delitos como contravenciones tributarias.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

El art. 150 de la Ley Nº 2492 CTB, 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. 269-272, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas por las Leyes 291 y 317 ambas promulgadas en la gestión 2012, a hechos constitutivos correspondientes a la gestión 2009.

Teniendo presente que una demanda Contenciosa Administrativa es un proceso de puro derecho, consideramos que el medio idóneo para acreditar la verdad material, dentro la presente controversia judicial, es el expediente, documento este que contiene en forma cronológica los diferentes actuados judiciales y administrativos que fueron oportunamente activados por los diferentes sujetos procesales, en virtud de lo manifestado, consideramos coherente y necesario precisar los siguientes actuados:

1. GRACO-Santa Cruz, emitió la Orden de Verificación 0010OVE00454, en relación a la fiscalización de documentos respaldatorios de la Solicitud de Certificados de Devolución Impositiva "CEDEIM", bajo la modalidad de CEDEIM posterior, correspondiente al periodo fiscal de abril/2009. **Con la referida Orden se notificó al contribuyente el 30 de diciembre de 2013 y con la Resolución Determinativa el 22 de septiembre de 2015.**

2. Teniendo presente que el hecho constitutivo, objeto de la presente controversia tributaria, se originó en abril de 2009, **conforme lo previsto en el art. 59 de la Ley 2492, vigente en ese momento**, el cómputo de la prescripción para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad de fiscalización, en relación al periodo fiscal de abril 2009, se iniciaba el primero de enero del año 2010.

En el caso de autos, la Administración Tributaria con la Orden de Verificación 0010OVE00454, notificó al contribuyente ADM-SAO el 30 de diciembre de 2013, posteriormente emitió la Resolución Administrativa Nº 21-000018-15 de 2 de septiembre de 2015, con la cual se notificó al contribuyente el 22 de septiembre de 2015. En una interpretación exegética de los arts. 59 y 62 de la Ley 2492, aplicándolo al caso concreto, se concluye en lo siguiente:

a) 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.

b) El 30 de diciembre de 2013 se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación 0010OVE00454, jurídicamente este acto procesal, suspende el cómputo de la prescripción por seis (6) meses, lo que implica 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.

c) La Administración Tributaria, con la Resolución Determinativa N° Administrativa N° 21-000018-15 de 2 de septiembre de 2015, notificó al contribuyente el 22 de septiembre de 2015, para esta fecha el plazo de los cuatro (4) años, que se inició el 1 de enero de 2010, se interrumpió el 30 de diciembre de 2013- toda vez que faltaba un día para su vencimiento- y se reactiva el 30 de junio de 2014, se llegó a cumplir.

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 0354/2016 de 11 de abril, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0012/2016 de 15 de enero, 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 0354/2016 de 11 de abril, consecuentemente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0012/2016 de 15 de enero y la Resolución Administrativa N° 21-000018-15 de 02 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 periodo febrero de 2009; todo lo anterior bajo el entendimiento normativo expuesto en el presente fallo.

Por lo argumentado, no corresponde pronunciarnos a los demás agravios acusados por la parte actora, en su escrito de demanda, aspecto este que no implica contradecirse con el principio de congruencia, por el contrario, al ser estos argumentos en sus efectos contrarios a lo decidido en la presente resolución, implicaría generar una decisión que contenga una incongruencia interna, situación que sería vulneratorio al debido proceso.



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial

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 31 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 112-126, interpuesta por la Sociedad Comercial ADM-SAO S.A., mediante su representante, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); en consecuencia se deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0354/2016 de 11 de abril, la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0012/2016 de 15 de enero y la Resolución Administrativa N° 21-000018-15 de 02 de septiembre de 2015, declarando prescrita la acción de la Administración Tributaria, en el caso concreto.

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

[Firma]
 MSc. Jorge J. von Borries M.
 PRESIDENTE
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
 SOCIAL Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Firma]
 Dr. Antonio G. Camacho Parroja
 MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
 Y ADM. PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:
[Firma]
 Abog. James R. Liguitya Medrano
 SECRETARIO DE SALA
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia N° 98 Fecha: 11 de agosto de 2017

Libro Tomas de Razón N°

[Firma]
 Abog. Marco Antonio Mendivil Mayuf
 AUXILIAR
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
 Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA