B.A.O.

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

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 353/2018 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:40** del día **09** de **FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

Y.P.F.B. TRANSPORTE S.A.

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

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

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

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:41** del día **09** de **FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

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

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

B.A.O.

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

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 353/2018 – CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **09:42** del día **09 de FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

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

CON SENTENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

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

Testigo: Oscar Ovidio Asebey Zerda
C.I. 4119403 Ch.

/

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 195
Sucre, 12 de noviembre de 2020

Expedientes:	353/2018-CA
Demandantes:	YPFB TRANSPORTE SA y Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz – Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada:	AGIT-RJ 1872/2018 de 27 de agosto
Magistrado Relator:	Lic. Esteban Miranda Terán

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por YPFB TRANSPORTE SA y la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz – Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: Las demandas contenciosas administrativas de fs. 265 a 273 (Exp. 353/2018-CA), interpuesta por Freddy Orias Gonzales apoderado del Gerente General de YPFB TRANSPORTE SA (en adelante el contribuyente) y de fs. 365 a 371 (Exp. 356/2018-CA), interpuesta por Carlos Eufronio Camacho Vega Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante el SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1872/2018 de 27 de agosto; los Autos de admisión de 3 y 4 de diciembre de 2018 de fs. 276 y 374, respectivamente; las contestaciones a las demandas de fs. 502 a 512 y de 520 a 533; el Auto de 16 de mayo de 2019, que **ACUMULÓ** el expediente N° 356/2018-CA, al expediente N° 353/2018-CA; las réplicas del SIN de fs. 579 a 581 y del contribuyente de fs. 592 a 597; la dúplica de la AGIT de fs. 585 a 588; el decreto de Autos para Sentencia de 22 de octubre de 2019 de fs. 603; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 27 de septiembre de 2013, el SIN notificó mediante cédula (fs. 23 del Anexo 1) al contribuyente con la Orden de Verificación (en adelante OV) N° 01113OVI16887 de 25 de julio de 2013 (fs. 4 del Anexo 1), que comunicó el inicio de la verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), emergente de las facturas de compras declaradas por el contribuyente en los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009.

El 24 de noviembre de 2017, el SIN notificó mediante cédula (fs. 6554 del Anexo 1) al contribuyente con la Vista de Cargo (en adelante VC) N° 291779000562 de 22 de noviembre de 2017 (fs. 6494 a 6549 del Anexo 1), estableciendo preliminarmente la

deuda tributaria de Bs. 1.680.000 (Un millón seiscientos ochenta mil 00/100 Bolivianos) por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA, períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009.

Mediante Memorial presentado el 19 de diciembre de 2017 (fs. 6556 a 6559 del Anexo 1), el contribuyente argumentó la prescripción de la facultad determinativa del SIN para los períodos fiscales verificados; asimismo, mediante escritos presentados el 21 (fs. 6627 a 6633 y 8385 a 8392 del Anexo 1), el contribuyente presentó descargos a la VC N° 291779000562, adjuntando documentación.

El 30 de diciembre de 2017, el SIN notificó mediante cédula (fs. 10.475 del Anexo 1) al contribuyente con la Resolución Determinativa (en adelante RD) N° 171779002446 de 28 de diciembre de 2017 (fs. 10.326 a 10.470 del Anexo 1), que determinó la deuda tributaria de Bs. 464.455 por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA, períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009.

Contra la referida RD, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 240 a 254 del Anexo 2 en impugnación administrativa), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (en adelante ARIT), la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0365/2018 de 23 de abril (fs. 349 a 375 del Anexo 2 en impugnación administrativa), que **REVOCÓ PARCIALMENTE** la resolución impugnada, dejando sin efecto el tributo omitido por Bs. 96.875 y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por Bs. 30.863.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 428 a 438 del Anexo 3 en impugnación administrativa), emitiendo la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1872/2018 de 27 de agosto (fs. 555 a 585 del Anexo 3 en impugnación administrativa), que **REVOCÓ PARCIALMENTE** la resolución impugnada, dejando sin efecto el tributo omitido por UFV´s 41.288 y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por UFV´s 41.997 de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009.

Contra la referida Resolución de Recurso Jerárquico, el contribuyente interpuso la demanda contencioso administrativa (fs. 265 a 273) registrada con el número de Exp. 353/2018-CA; por su parte, el SIN interpuso la demanda contenciosa administrativa (fs. 365 a 371) registrada con el número de Exp. 356/2018-CA, que se pasan a resolver:

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

Demanda del contribuyente.

El contribuyente mediante el escrito de fs. 265 a 273, relacionó los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la resolución impugnada y afirmó que las facultades determinativas y sancionatorias del SIN, se encuentran prescritas, conforme a lo siguiente:

Citando los arts. 59 y 60 del CTB-2003; doctrina sobre la "seguridad jurídica", irretroactividad y prescripción; y jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia (en adelante TSJ), referida a la aplicación de los principios de irretroactividad, "*tempus comissi delicti*" y "seguridad jurídica", en el cómputo del término de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria; concluyó que el término de prescripción para ejercer la facultad de verificar el IVA de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de la gestión 2009, inició en enero de 2010 y concluyó el 31 de diciembre de 2013 y para el período fiscal diciembre de la gestión 2009, inició en enero de 2011 y concluyó en diciembre de la gestión 2014; y al no haberse emitido la Resolución Determinativa que interrumpiera esos plazos, afirmó que dicha facultad se encuentra prescrita.

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

Petitorio.

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

Admisión.

Mediante el Auto de 4 de diciembre de 2018 de fs. 276, se admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, mediante provisión citatoria a objeto que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 520 a 533, contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

Relacionando los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la RD N° 171779002446, señaló que los argumentos de la demanda, son una reiteración de los

expuestos y resueltos en instancia recursiva; encontrándose el TSJ impedido de ingresar al fondo de la acción, al existir carencia de carga recursiva del contribuyente.

Afirmó que la demanda del contribuyente es incongruente en sus fundamentos de hecho y de derecho; toda vez que, la resolución impugnada fue emitida favoreciéndole en parte y en la demanda se solicitó se deje sin efecto; debiendo ser declarada improbada.

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

Señaló que la demanda no contiene razones claras, ciertas y específicas respecto a la prescripción solicitada, solicitando se aplique el principio de "congruencia"; toda vez que, para la resolución del caso, la AGIT aplicó el art. 59 del CTB-2003, modificado por la Ley N° 812, conforme al principio de "legalidad" estableciendo que para los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de la gestión 2009 del IVA, el término de prescripción para ejercer su facultad determinativa, inició el 1ro de enero de 2010 y concluyó el 31 de diciembre de 2018 y para el período fiscal diciembre de la gestión 2009 del IVA, el término de prescripción para ejercer su facultad determinativa, inició el 1ro de enero de 2011 y concluyó el 31 de diciembre de 2019; por lo que, las referidas facultades no se encuentran prescritas.

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

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

Señaló que transcribir Sentencias, no es argumentar, porque no existe razonamiento técnico jurídico que las vincule con la problemática planteada, debiendo considerarse como referentes jurisprudenciales generales; asimismo, señaló que las Sentencias Nos. 153, 39/2016, 47/2016, 031/2018 y 032/2018 citadas en la demanda, no fueron revisadas ni analizadas por la AGIT en la resolución impugnada; por lo que, no pueden ser objeto de estudio, ni pronunciamiento del TSJ.

Petitorio.

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

Tercero interesado - SIN.

Mediante escrito de fs. 314 a 319, el SIN relacionó los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la resolución impugnada, resumió los argumentos expuestos por el contribuyente en la demanda de la especie, citó doctrina tributaria sobre la prescripción, transcribió el art. 59 del CTB-2003, modificado por las Leyes Nos. 291, 317 y 812 y citó jurisprudencia constitucional; señalando que la "retrospectividad", está inmersa en la garantía de irretroactividad de la Ley, como retroactividad no auténtica, que implica la inmediata aplicación de la nueva Ley a situaciones que, si bien pudieron haberse iniciado en vigencia de la Ley anterior, no se cumplieron, completaron o perfeccionaron.

Ene se sentido, afirmó que las Leyes Nos. 291, 317 y 812, tienen carácter retrospectivo, al entrar en vigor antes que el computo de la prescripción de la especie finalice, sin que los principios de "legalidad" y "seguridad jurídica", fueran menoscabados, porque la solicitud de prescripción fue solicitada el 19 de diciembre de 2017, cuando se encontraba en vigencia la Ley N° 812 que modificó los arts. 59 y 60 del CTB-2003, estableciendo que las facultades determinativas del SIN prescriben en ocho (8) años.

Por lo que, al haberse emitido la determinación tributaria dentro el plazo previsto por Ley, tomando en cuenta la suspensión del plazo de prescripción de seis (6) meses, por la notificación de la orden de verificación, solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

Demanda del SIN.

El SIN mediante el escrito de fs. 365 a 371, argumentó lo siguiente:

Relacionando los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la resolución impugnada, denunció que la AGIT aplicó incorrectamente el art. 8 de la Ley N° 843, al revocar la depuración de las facturas Nos. 4216 por el servicio de decoración navideña y 473991 por 42 vales navideños; toda vez que, no se vinculan con la actividad gravada del contribuyente que es el servicio de transporte por tuberías, incumpliendo el principio de "legalidad" instituido en el art. 6 del CTB-2003 y vulnerando el derecho al debido proceso del SIN, correspondiendo, revocar la determinación y confirmar la depuración realizada.

Asimismo, denunció que la AGIT, al revocar la depuración de las facturas Nos. 100395, 173496 y 1734927 por concepto de energía eléctrica, debió considerar el art. 4-b) de la Ley N° 843, que dispone que en el caso de prestación de servicios, el

hecho imponible se perfecciona desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior y el art. 43-I de la Resolución Normativa de Directorio (en adelante RND) N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, que prevé que los créditos fiscales contenidos en las facturas deben ser imputados en el período fiscal correspondiente tomando en cuenta la fecha de emisión de la factura; aspecto, en cumplimiento del debido proceso en su elemento de aplicación objetiva de la Ley.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y; en consecuencia, se revoque parcialmente la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal establecida por el SIN.

Admisión.

Mediante el Auto de 3 de diciembre de 2018 de fs. 374, se admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, mediante provisión citatoria a objeto que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 502 a 512, contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

Relacionando los antecedentes ocurridos hasta la emisión de la RD N° 171779002446, señaló que los argumentos de la demanda, son una reiteración de los expuestos y resueltos en instancia recursiva; encontrándose el TSJ impedido de ingresar al fondo de la acción, al existir carencia de carga recursiva del contribuyente.

Afirmó que el contribuyente sólo emitió criterios subjetivos, sin hacer una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la vulneración causada por la resolución impugnada, enumerando pretensiones y calificativos, sin mayor explicación causal, ni demostrar los agravios que la referida resolución le habría causado.

Señaló que la demanda contenciosa administrativa: "...*no precisa* ***DE QUÉ FORMA, CÓMO Y BAJO QUÉ CIRCUNSTANCIAS EL CRÉDITO FISCAL EMERGENTE DE UNA DETERMINADA FACTURA NO PUEDE SER CONSIDERADA VÁLIDA, ÉSTE ELEMENTO NO SE HALLA INSERTO EN LA ACCIÓN CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA PLANTEADA***"[1] (Resaltado, mayúsculas y subrayado de origen); resultando ser incongruente e inteligible la petición de la demanda, porque el sin sobreentiende que el TSJ deducirá los elementos que impugna y pretende sean dejados sin efecto; por lo que, la demanda es abstracta y

[1] Fs. 504 vta. penúltimo párrafo, contestación de la AGIT.

sin razones concretas, debiendo ser declarada improbada por violentarse la seguridad jurídica y la congruencia.

Afirmó que la demanda contiene argumentos sin fundamento legal, evidenciando la inexistencia de agravios y el incumplimiento de formalidades requeridas en el proceso contencioso administrativo.

Argumentó que el contribuyente demostró que los vales navideños adquiridos a través de la factura N° 473991, fueron entregados al personal de su dependencia, como forma de incentivo y motivación, permitiendo continuar indirectamente con las operaciones del contribuyente; asimismo, respecto de la factura N° 4216, por la compra de decoración y retiro de adornos navideños, se demostró la vinculación con la actividad gravada del contribuyente, porque es una forma de posicionar la imagen corporativa de la empresa, cumpliendo así el art. 8 del Decreto Supremo (en adelante DS) N° 21530, que dispone que el crédito fiscal a que se refiere el art. 8-a) de la Ley N° 843, es el alcanzado por el gravamen vinculado con la actividad sujeta a tributo.

Señaló que las facturas Nos. 100395, 1734926 y 1734927, fueron emitidas por CESSA y CRE el 15 y 18 de diciembre de 2009, respectivamente; por lo que, el contribuyente no podía registrar dichas facturas en el período fiscal noviembre de 2009, porque todavía no se habían emitido las referidas facturas.

Afirmó que la resolución impugnada contiene la debida fundamentación legal, cumpliendo así el debido proceso, ratificándose en los fundamentos de la resolución impugnada.

Petitorio.

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

Tercero interesado - contribuyente.

Mediante escrito de fs. 461 a 471, el contribuyente relacionó los antecedentes ocurridos hasta la presentación de la demanda contenciosa administrativa registrada con el número de Exp. 353/2018-CA, afirmando que las facultades de determinación del SIN se encuentran prescritas conforme a los arts. 59 y 60 del CTB-2003, sin modificaciones, la doctrina sobre el principio de "seguridad jurídica", la irretroactividad y la prescripción y la jurisprudencia emitida por el TSJ.

Aseveró que las facturas Nos. 473991 y 4216, se encuentran vinculadas con su actividad gravada, conforme analizó la AGIT; asimismo, aclaró que las facturas Nos. 100395, 1734926 y 1734927, fueron emitidas por CESSA y CRE el 15 y 18 de diciembre de 2009, respectivamente, sin poder registrarlas en el período fiscal noviembre de 2009, porque no se habían emitido.

En ese sentido, solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa del SIN, declarando probada la demanda contenciosa administrativa registrada con el Exp. 353/2018-CA y; en consecuencia, se deje sin efecto la resolución impugnada, declarando prescritas las facultades determinativas del SIN.

Acumulación de procesos.

Mediante Auto de 16 de mayo de 2019, se acumuló el Exp. 356/2018-CA, al Exp. 353/2018-CA.

Réplica y Dúplica.

El SIN a través del escrito de fs. 579 a 581, presentó réplica ratificó los argumentos de su demanda y su petitorio; de la misma forma, el contribuyente por memorial de fs. 592 a 597, presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; por su parte, la AGIT por memorial de fs. 585 a 588, presentó dúplica solicitando declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La controversia radica en establecer si las facultades de determinación del SIN, respecto de los períodos verificados, se encuentra prescrita o no y; en su caso, si el crédito fiscal emergente de las compras de bienes y servicios del contribuyente, fueron apropiados conforme a la normativa tributaria que regula el IVA, siendo correcta la determinación de la AGIT; o, si se encuentra correctamente depurado de acuerdo a lo determinado por el SIN.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:

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

Doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso.

Respecto a la prescripción en materia tributaria.

En la doctrina tributaria, José María Martín señala: "*La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella...*" (Martín, José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pág. 189). Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de

Derecho Usual, ilustra que: "*la prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce...*" (Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24ª Edición. Argentina. Editorial Heliasta, p. 376).

El instituto de la prescripción está contemplado en el CTB-2003, precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, estableciendo que es una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, es necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de "certeza" y "seguridad jurídica" y no en la equidad y la justicia, puesto que: "*El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada al transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho...*" (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

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

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

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

Las Sentencias Constitucionales (en adelante SC) Nos. 753/2003-R de 4 de junio y 1278/2006-R de 14 de diciembre, establecen que dentro el marco normativo, la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la CPE, es aplicable al ámbito tributario; puesto que, la capacidad recaudatoria prevista en el

art. 323-I de la CPE, determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, con el objeto de que la Administración Tributaria, desarrolle sus funciones con mayor eficiencia y eficacia en cuanto a la recaudación de impuestos y **que los sujetos pasivos no se encuentren reatados a una persecución perpetua por parte del Estado**, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica.

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

Consiguientemente, la prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia; es decir, el tiempo consolida situaciones de derecho, hace nacer, mantener y extinguir derechos.

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

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

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

En concordancia, el art. 150 del CTB-2003, prohíbe aplicar retroactivamente la norma tributaria; empero, dispone la siguiente salvedad: "*Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo,* ***salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones***

más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.", (Resaltado añadido), instituyendo el legislador, el principio de "favorabilidad", que si bien rige en materia penal, también es aplicable al ámbito punitivo administrativo.

Conviene recordar que, la aplicación del principio de "favorabilidad", opera como una excepción al principio de la irretroactividad; toda vez que, no se limita sólo a los supuestos en los que la nueva normativa descriminaliza la conducta típica o disminuye el quantum de su pena, sino también, cuando la nueva Ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficia al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado; asimismo, el principio nace de la idea de que la Ley penal expresa la política de defensa social que adopta el Estado en un determinado momento histórico, en su lucha contra conductas delincuenciales y que toda modificación de las normas penales expresa un cambio en la valoración ético-social de la conducta delictiva, en el cómo y la forma en que ha de ejecutarse la acción represora del Estado frente a la realización del hecho delictivo y en las reglas de ejecución de la consecuencia jurídica del delito; esto es, la sanción penal, que para el caso sería la sanción administrativa emitida por el SIN.

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

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

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

Resolución del caso en concreto:

Cuestión previa.

En la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente, se argumentó que la facultad determinativa del SIN, para establecer si el crédito fiscal apropiado por el contribuyente es correcta o no, se encuentra prescrita; por otra parte, en la demanda contenciosa administrativa del SIN, se argumentó que la depuración del crédito fiscal emergente de la adquisición de bienes y servicios del contribuyente, se realizó conforme a la normativa que reglamenta el IVA, porque no se encuentran vinculadas con la actividad gravada del contribuyente y fueron declaradas en un período que no corresponde; argumentos sobre los cuales, la AGIT aseveró que las facultades determinativas del SIN, no se encuentran prescritas y la depuración del crédito fiscal declarado por el contribuyente no es correcta; consiguientemente, primero se establecerá conforme a la normativa aplicable, si las facultades determinativas del SIN se encuentran prescritas y; sólo en caso de no ser evidente la prescripción argumentada, se ingresará a resolver respecto a la depuración de crédito fiscal; toda vez que, si la facultad determinativa del SIN se encuentra prescrita, no tiene sentido pronunciarse sobre la correcta o incorrecta depuración de crédito fiscal.

Demanda del contribuyente.

En ese contexto, a efectos de establecer qué normativa es aplicable al caso, corresponde señalar que el vencimiento de pago de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre/2009 del IVA, **ocurrieron en la gestión 2009** y el vencimiento de pago del período fiscal diciembre/2009, **ocurrió en la gestión 2010**; consiguientemente, de acuerdo a los principios de "irretroactividad de la Ley", "tempus comici delicti" y "tempus regis actum", desarrollados en la doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso de la presente Sentencia, la normativa aplicable, son los arts. 59, 60 y 62 del CTB-2003, **sin modificaciones**, los cuales disponen:

"*Artículo 59 (Prescripción). I.* ***Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria.*** *(...)*

Artículo 60° (Cómputo). I. Excepto en el numeral 4 del parágrafo I del Artículo anterior, ***el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.*** *(...)*

Artículo 62° (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses..." (Resaltado añadido).

En ese contexto, el cómputo del plazo de la facultad determinativa del SIN, para los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de la gestión

2009, inició el 1ro de enero del 2010 y concluyó el 31 de diciembre de 2013, operando la prescripción el 1ro de enero de 2014 y para el período fiscal diciembre de la gestión 2009, inició el 1ro de enero del 2011, porque el vencimiento del período de pago de ese período fiscal, ocurrió en enero de 2010 y concluyó el 31 de diciembre de 2014, **operando la prescripción el 1ro de enero de 2015.**

Ahora bien, los antecedentes administrativos informan que la determinación tributaria fue iniciada a través de la notificación de la OV N° 0013OVI16887 de 25 de julio de 2013; por lo que, el plazo de prescripción para ejercer la facultad determinativa, quedó suspendido por el lapso de seis (6) meses, conforme prevé el art. 62 del CTB-2003; consiguientemente, el plazo de prescripción para los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de la gestión 2009, concluyó el 30 de junio de 2014, **operando la prescripción el 1ro de julio de 2014** y para el período fiscal diciembre de la gestión 2009, concluyó el 30 de junio de 2015, operando la prescripción el 1ro de julio de 2015.

En esos antecedentes, habiendo el SIN notificado mediante cédula la RD N° 171779002446, el **30 de diciembre de 2017**; es evidente que la facultad determinativa del SIN se encontraba prescrita cuando la referida RD fue notificada; toda vez que, de acuerdo al plazo de cuatro (4) años, la forma de cómputo y el término de suspensión del plazo de prescripción previstos en los arts. 59, 60 y 62 del CTB-2003, sin modificaciones, el término de la prescripción iniciado tanto el 1ro de enero del 2010 para los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre y noviembre de la gestión 2009, como el 1ro de enero del 2011 para el período fiscal diciembre de la gestión 2009, concluyeron el 30 de junio del 2014 y 2015, operando la prescripción de la referida facultad el **1ro de julio de 2014 y 2015**, respectivamente.

Demanda del SIN.

Estando probada la demanda contenciosa administrativa en cuanto a la prescripción de la facultad determinativa del SIN, no corresponde analizar la depuración del crédito fiscal declarado por el contribuyente en los períodos fiscales verificados, conforme a lo motivado en la cuestión previa de la presente Sentencia.

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

En cuanto a la aplicación del principio de "legalidad" argüido como fundamento para aplicar las modificaciones de los arts. 59 y 60 del CTB-2003, al caso concreto; se tiene a bien orientar la postura de la AGIT; en sentido de que, el cumplimiento del principio de "legalidad" no significa desconocer o apartarse del principio de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003; al contrario, en una adecuada aplicación de dicho principio, se debe observar lo

expuesto en la doctrina, jurisprudencia y legislación aplicable al caso de la presente Sentencia, a fin de cumplir con la naturaleza jurídica del principio de "irretroactividad" como garantía de seguridad del Estado a favor de los ciudadanos, cumpliendo así el principio de "legalidad"; aclarando que, en el presente caso no se cuestiona la constitucionalidad de las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291, 371 y 812.

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

Lo expuesto precedentemente, también desvirtúa los argumentos expuestos por el SIN sobre la prescripción en el escrito de fs. 314 a 319; toda vez que, en una correcta aplicación del principio de "irretroactividad" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003, no es posible aplicar retroactivamente normas que entraron en vigencia de forma posterior al vencimiento del período de pago de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009 del IVA; más aún, si no favorecen de ninguna manera al contribuyente.

En ese contexto, no corresponde ingresar al análisis de la correcta depuración del crédito fiscal declarado por el contribuyente en los períodos verificados por el SIN; toda vez que, conforme a la fundamentación y motivación de la presente Sentencia, la facultad determinativa del SIN, se encuentra prescrita.

Conclusión.

La AGIT, interpretando erróneamente el principio de "legalidad", aplicó los arts. 59 y 60 del CTB-2003, modificados por las Leyes Nos. 291, 317 y 812, estableciendo que la facultad determinativa del SIN, se encuentra incólume; sin considerar que, de acuerdo con el principio de "irretroactividad de la Ley" instituido en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003, debió aplicar los referidos preceptos sin las modificaciones realizadas de forma posterior al vencimiento del período de pago de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre/2009 del IVA; sobre los cuales, se establece que la facultad determinativa del SIN, prescribió el 30 de junio de 2014 y 2015, respectivamente; es decir, el SIN notificó mediante cédula la RD N° 171779002446, el 30 de diciembre de 2017, cuando la referida facultad estaba prescrita; por lo que, es evidente la errónea interpretación de la normativa

aplicable a la prescripción; así como, la vulneración del debido proceso y la seguridad jurídica, expuesta por el contribuyente en la demanda contenciosa administrativa.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de 265 a 273 (Exp. 353/2018-CA), interpuesta por Freddy Orias Gonzales apoderado del Gerente General de YPFB TRANSPORTE SA; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1872/2018 de 27 de agosto y se declara prescrita la facultad determinativa del SIN, para verificar el crédito fiscal emergente de las facturas de compras declaradas por el contribuyente en los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009; aclarando que no se resolvió la demanda contenciosa administrativa de fs. 365 a 371 (Exp. 356/2018-CA), interpuesta por Carlos Eufronio Camacho Vega Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; toda vez que, estando probada la prescripción de la facultad determinativa del SIN, no corresponde analizar la depuración del crédito fiscal declarado por el contribuyente en los períodos fiscales verificados.

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

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

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

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

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia Nº 195
Fecha: 12-11-2020
Libro Tomas de Razón Nº 1

Lic. Jhenisa D. Rodríguez M.
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA