



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

324

2-3-16
18:00

SALA PLENA

SENTENCIA: 234/2015.
FECHA: Sucre, 2 de junio de 2015.
EXPEDIENTE N°: 379/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 67 a 70, interpuesta por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales a través de su representante Moisés Calderón Bustamante, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2009 de 29 de mayo; la contestación a la demanda de fojas 92 a 97 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que el demandante manifiesta que la modalidad de Fiscalización Externa Parcial de las obligaciones impositivas del contribuyente PETROBRAS BOLIVIA S.A., se realizó con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo diciembre 2002 a enero 2003, así como el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a la gestión 2003 (**periodo: abril 2002 a marzo 2003**), por lo que se emitió la Resolución Determinativa GSH-DTJC N°042/2008 de 20 de noviembre, sancionando al contribuyente por la infracción tributaria de Evasión Fiscal, con multa igual al 50% sobre el Tributo Omitido, determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, cuyo importe para la sanción es de UFV's 352.525, (Trescientos cincuenta y dos mil quinientos veinticinco Unidades de Fomento a la Vivienda), por concepto de la sanción aplicada equivalentes a la fecha de emisión de la presente Resolución a Bs. 510.849 (Quinientos diez mil ochocientos cuarenta y nueve 00/100 bolivianos), en cumplimiento a lo previsto en los arts. 114 y 116 de la Ley N° 1340 (CTb), resolución que fue notificada al contribuyente el 21 de noviembre 2008.

Arguye que la determinación fue impugnada por el contribuyente mediante la interposición de recurso de alzada, señalando que contiene ilegales argumentos de la prescripción, estableciendo que las sanciones no corresponden por haber sido prescritas las mismas de acuerdo al Código Tributario, Ley N° 2492; recurso admitido el 22 de diciembre 2008; la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió el Recurso de Alzada STR-SCZ/RA 0028/2009 de 19 de marzo, ante lo cual la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico contra el Recurso de Alzada que

fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0198/2009 de 29 de mayo, afectando los intereses del Estado boliviano, debido a que estableció la prescripción de las sanciones, perjudicando el cobro de adeudos determinados, en desconocimiento de la norma y de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Fundamenta la demanda señalando dos aspectos que contradicen los criterios de la Autoridad General de Impugnación Tributaria:

- 1.- Admite que el hecho generador, la calificación de la conducta y la determinación de la deuda tributaria de PETROBAS BOLIVIA S.A., han sido originados desde la cobertura y competencia de la Ley N° 1340.
- 2.- Que al tener ese tratamiento y de acuerdo a la Sentencia Constitucional N° 28/2005, todos los procesos iniciados durante la vigencia de la Ley N° 1340, deben seguir bajo la misma tutela.
- 3.- La calificación de conducta del contribuyente es según lo dispuesto por el art. 115 de la Ley N° 1340, por tanto se hace aplicable lo dispuesto por el art. 52, que el término de prescripción se extiende a siete (7) años cuando se califica la conducta como Evasión.
- 4.- Los hechos generadores datan del periodo abril 2002 hasta marzo 2003, es decir que se produjeron durante la vigencia de la "Ley N° 1340" que estableció un plazo de prescripción de cinco años para que la administración pueda determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos y otros; plazo que empieza a computarse conforme al art. 53 del Código Tributario (CTb), desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador, entendiéndose para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo, lo que implica que la acción de la administración para determinar y cobrar obligaciones correspondientes a hechos generadores acaecidos antes de noviembre de 2003, prescribe a los cinco (5) años. Los fundamentos expuestos demuestran que la norma impugnada no es contraria a la Constitución Política del Estado, porque en su momento se ha declarado la constitucionalidad del último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 de 9 de enero 2004, mediante SC N° 0028/2005 de 28 de abril.

Refiere que la constitucionalidad de la norma, otorga plena fe de los actos administrativos ejercidos para la ejecución de la deuda tributaria y tanto el contribuyente como la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizan análisis sesgados, porque corresponde aplicar el término de cinco (5) años, dispuestos en la Ley N° 1340, afirmando que el fallo de la AGIT es ilegal, y pretende desconocer los antecedentes jurisprudenciales y normativos que sostienen las actuaciones de la Administración Tributaria.

También señala que los fundamentos doctrinales y jurídicos que declaran firme la aplicación de sanción y la inexistencia de prescripción, están contenidos en la Sentencia N° 217/2008 de 27 de agosto (emitida por la Sala Plena de la ex Corte Suprema de Justicia) en el proceso contencioso administrativo seguido por GRACO La Paz del SIN contra la Superintendencia Tributaria General, que enuncia: "En cuanto a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

prescripción de la obligación tributaria del periodo noviembre /97, la Superintendencia Tributaria General, actuó dentro del marco previsto por el art. 52 de la Ley N° 1340, efectuando el cómputo de la prescripción conforme establece el art. 53 in fine, es decir que el término de la prescripción se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel que se produjo el hecho generador. Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica (como el caso del IVA), se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo; no siendo cierto el alegado del demandante basado en el art. 52 señalado en cuanto a que el término de la prescripción sería extensible a siete años, toda vez que la Administración Tributaria tenía conocimiento de los hechos generadores de la obligación tributaria. Sobre el cómputo del IVA del periodo noviembre /97 debió efectuarse en diciembre /97, el cómputo empezará a correr a partir del 1 de enero del año 1998, venciendo el plazo el 1 de enero del año 2003, habiendo la Administración Tributaria pronunciando la Resolución Determinativa N° 039/2003 en 26 de diciembre de 2003, notificada al contribuyente a horas 15:15 de 30 de diciembre de 2003 (fojas 31 a 39 del Anexo I) (...).”

Por otra parte, señala que la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril, establece sobre la prescripción: “...Con el fin de comprender a cabalidad el instituto de la prescripción que interesa al presente asunto, es imperioso distinguir la potestad de determinar la obligación tributaria, controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos, que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, de la potestad de iniciar acciones para imponer sanciones cuando el sujeto pasivo o contribuyente no ha cumplido lo dispuesto por las normas legales.

La ubicación sistemática de los preceptos regulares de la prescripción permite obtener dos datos: en primer lugar, el instituto se refiere en esencia a la deuda tributaria y, por ende, al crédito del que es titular la Administración Tributaria. De otro lado, la Prescripción queda configurada como un modo anormal de extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento, es decir, su extinción por la realización del interés que opera como fundamento de la misma, lo que sobreviene en las obligaciones de dar-tras el desplazamiento patrimonial que constituyen su caso. La prescripción es, entonces, una causa anormal o subsidiaria de extinción de la deuda tributaria-pago-p, en general. Realización de la facultad o derecho sometido a Prescripción.

El régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia, por ello ha de tenerse en cuenta que la imposición de sanciones no se inscribe, en sentido estricto, en el marco de la relación obligacional, puesto que obligación y sanción tributarias parten de presupuestos diferentes: realización del hecho imponible y contravención al ordenamiento jurídico tributario, respectivamente.

Por ello precisamente, en el anterior Código Tributario (CT), la prescripción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en la Sección Quinta (Prescripción), del Capítulo V (De la Extinción), del Título II (De la Relación Jurídico-Impositiva); en cambio, la posibilidad de retroactividad de las

normas tributarias punitivas se halla en el Título III (De las Infracciones y Sanciones), Capítulo I (De la parte General), Sección Primera (Disposiciones Generales), cuando el art. 66 del Código abrogado señalaba: "Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

Lo propio ocurre en el Código Tributario Boliviano actual (CTB), que dedica el art. 59, ubicado en el Capítulo III (Relación Jurídica Tributaria), del Título Primero (Normas Sustantivas y Materiales) de ese cuerpo de normas a consagrar el instituto prescriptivo tributario, en el que no existe salvedad alguna sobre la irretroactividad de las disposiciones legales tributarias, no pudiendo aplicarse -como pretende el recurrente, lo señalado por el art. 150 del mismo Código, que se encuentra en el Título IV, referido a los ilícitos tributarios, Capítulo I, sobre las disposiciones generales, y que dice: "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", por cuanto esta disposición que debe ser entendida a cabalidad dentro del marco de retroactividad que reconoce el art. 123 de la Constitución Política del Estado (art. 33 de la Constitución abrogada) que claramente prohíbe la retroactividad de las normas, excepto en materia social, cuando la misma lo determine en forma expresa, y en materia penal, cuando beneficie al delincuente; es decir que la retroactividad sólo se opera cuando una persona es sindicada de la comisión de un delito, en el caso que nos ocupa, de un ilícito tributario, lo que no ocurre en el procedimiento de verificación tributaria, en el que la Administración está ejercitando la competencia que la Ley le confiere para comprobar la veracidad de la autodeterminación de la obligación impositiva, no está atribuyendo al contribuyente conducta ilícita alguna, más aún, el contribuyente tiene la facultad de presentar sus descargos y demostrar la corrección de tal autodeterminación y del pago realizado..." (Sic).

Por lo que manifiesta que en el caso en análisis, los hechos generadores se produjeron durante la vigencia de la Ley N° 1340, que estableció el plazo de prescripción de cinco años para que la Administración pueda determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos y otros; plazo que empieza a computarse conforme al art. 53 del Código Tributario (CTb), desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador, entendiéndose para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo, lo que implica que la acción de la administración para determinar para determinar y cobrar obligaciones correspondientes a hechos generadores acaecidos antes de noviembre de 2003, prescribe a los cinco años.

Forzando la interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, podría concluirse que estaría implícitamente recortando el término de la prescripción para los hechos generadores de la Ley N° 1340 a 4 años, contraviniendo el mismo Código Tributario y demás normas tributarias, y no habiendo observado inclusive, jurisprudencia sentada por el mismo Tribunal Constitucional (SC N° 0028/2005 de 28 de abril). De



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

mantenerse causaría grandes daños económicos al Estado, el mismo que tendría que determinar deudas antes de los cuatro años, de lo contrario correría el riesgo que las sanciones que forman parte de esa determinación, no las pueda cobrar.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no han considerado que el verdadero espíritu de la prescripción, es que no hubiera existido ningún tipo de actuación por parte de la persona que pretenda hacer valer su derecho; en el caso que nos ocupa la Administración Tributaria, hizo valer su derecho en el término oportuno señalado por ley.

Concluye arguyendo que la Administración Tributaria actuó en todo momento ejerciendo su derecho, por tanto es evidente que no ha existido inacción de su parte, que implique la prescripción de su derecho para determinar la deuda tributaria, determinación que se puede separar de la sanción que ha surgido fruto de la misma.

Finalmente manifiesta que el "Auto Supremo N° 309 de 1 de agosto de 2008" señala: *"Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos situación que ha sido debidamente verificada por la Administración Tributaria, porque la Empresa Chaco S.A. ha omitido el pago del impuesto al IUE; siendo igualmente imponible la multa por mora, por cuanto, no es aplicable el art. 150 del CT Ley N°2492 de 2 de agosto 2003), debido a que el periodo fiscalizado corresponde a la gestión 1998, justamente en aplicación de la irretroactividad de la ley contenida en el art. 33 de la CPE, es decir cuando estaba en plena vigencia de Ley N°1340 de 28 de mayo de 1992"*.

Del análisis de dicha jurisprudencia se deduce que la multa por mora establecida por la Ley N° 1340 y la sanción por evasión también establecida por la misma ley, que además se encuentran previstas como formas o tipos de contravenciones tributarias por el art. 70 de la Ley N°1340, NO PUEDEN SER DEJADAS SIN EFECTO EN APLICACIÓN A LO DISPUESTO POR EL ART. 150 DEL NUEVO CODIGO TRIBUTARIO LEY N°2492, precisamente porque el periodo observado es 2002, justamente en cumplimiento estricto de la irretroactividad de la ley establecida en el art. 33 de la CPE, SE DEBE APLICAR LA NORMA VIGENTE DURANTE DICHA GESTIÓN.

En virtud a lo expuesto, considera que el derecho a determinar la sanción de la gestión 2002, no prescribió el 31 de diciembre 2007, por lo que solicita se declare PROBADA la demanda interpuesta y revoque en la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2009 de 29 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manteniéndose firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Determinativa N° 042/2008 de 20 de noviembre, impugnada.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 73, fue corrida en traslado y citada legalmente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona a través de su representante legal respondiendo en forma negativa, con los siguientes argumentos:

Señala que no obstante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0198/2009 de 29 de mayo, esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, cabe remarcar, precisar e ilustrar lo siguiente:

1.- La Ley N° 1340, vigente el momento de ocurridos los hechos, en sus arts. 114 y 116, dispone que incurre en evasión Fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas, estableciendo que dicho ilícito será penado con una multa de 50% del monto del tributo omitido actualizado.

Los arts. 66 de la Ley N° 1340 y 150 de la Ley N° 2492, prevén que las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro; no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y que 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, respectivamente, sin distinguir que se trate de delitos o contravenciones, ya que estos dos conceptos están inmersos en los términos jurídicos de normas tributarias punitivas e ilícitos tributarios.

En consecuencia tratándose del ilícito tributario de evasión, tipificado y sancionado en los art. 114 y 116 de la Ley N° 1340, es viable plenamente la retroactividad de las normas que establezcan sanciones más benignas o términos de prescripciones más breves o que de cualquier manera beneficien a sujeto pasivo o tercero responsable.

2.- Que la SC N° 0028/2005 de 28 de abril 2005, en la parte III.3 de los Fundamentos Jurídicos del Fallo, que es vinculante por mandato del art. 44 de la Ley N° 1836, establece que la retroactividad prevista en el art. 33 de la CPE abrogada, se aplica enteramente en el caso de autos, por cuanto este versa sobre la prescripción de la sanción por ilícito tributario, y la aplicación retroactiva de la norma punitiva más favorable para el sujeto pasivo.

3.- Asimismo manifiesta que los arts. 75 num. 3 y 76 de la Ley N° 1340 señalan que las acciones y sanciones por delito o contravenciones, se extinguen por prescripción, y el derecho de aplicar sanciones prescribe por el transcurso de cinco años contados desde el 1 de enero calendario siguiente a aquel en que se cometió el delito o la infracción; sin embargo, por mandato del citado art. 33 de la CPE abrogada (vigente en el momento de ocurridos los hechos y el procedimiento determinativo), y en la actualidad del art. 123 de la nueva CPE, así como los arts. 66 de la Ley N° 1340 y 150 de la Ley N° 2492, corresponde aplicar para ilícitos tributarios (que comprende tanto a delitos como a contravenciones), la norma más favorable sobre prescripción, que en este caso es el art. 59 de la Ley N° 2492, que dispone: *"Prescribirán a los cuatros (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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

administrativas; y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria"; es decir, un plazo más breve con relación al término de cinco (5) años previsto en la Ley N° 1340 (CTb).

Refiere que la contravención por evasión se produjo al finalizar el periodo de pago, de acuerdo a los impuestos de carácter periódico mensual. En este sentido, tratándose de hechos generadores del IVA de los periodos diciembre 2002, enero, febrero y marzo 2003, los vencimientos se produjeron durante el año 2003, por lo que el término de cuatro años para la prescripción de todos los mencionados periodos se inició el 1 de enero de 2004, concluyendo el 31 de diciembre de 2007 y dado que la Administración Tributaria notificó con la Resolución Administrativa GSH-DTJC N° 042/2008, el 21 de noviembre de 2008, la acción para imponer sanciones del IVA de los periodos diciembre de 2002, enero, febrero, y marzo 2003, ya se encontraba prescrita.

En cuanto al IUE del periodo abril 2002 a marzo 2003, según la Consulta del Padrón y los antecedentes administrativos cursante de fojas 5515 a 5518 (Anexo N°XXVIII), PETROBRAS BOLIVIA S.A. tiene como actividad principal la extracción de petróleo crudo y gas natural, actividad que de acuerdo con el art. 39 del DS N° 24051 tiene como cierre de gestión el 31 de marzo, por lo cual los periodos consignados en la Orden de Fiscalización N° 0007OFE0059, corresponden a la gestión 2003, cuyo vencimiento se produjo 120 días después del cierre de gestión, es decir, el 29 de julio de 2003, por lo que el computo del termino de prescripción se inició el 1 de enero de 2004 y concluyo el 31 diciembre de 2007, y toda vez que la Resolución Determinativa GSH-DTJC N°042/2008, fue notificada el 21 de noviembre de 2008, la sanción por el IUE de la gestión 2003, también se encontraba prescrita.

Sobre la prescripción de la multa sancionada por IVA e IT diferidos, la Administración Tributaria estableció para los periodos diciembre 2002, enero, febrero y marzo 2003, observaciones en el IVA e IT, debido entre otras, a la existencia de ventas facturadas en periodos posteriores al periodo en que ocurrió el hecho generador (IVA), además de intereses por los préstamos que no fueron facturados en el momento en que ocurrió el hecho generador (IVA e IT), por lo que en aplicación de los arts. 4 inc. a) y 74 de la Ley N° 843, estableció como deuda pendiente, los accesorios correspondientes al mantenimiento de valor e intereses, antes de la emisión de la Resolución Determinativa. Sin embargo, en atención a que los impuestos no fueron declarados no cancelados en los plazos de vencimiento previstos por Ley, calificó la conducta del contribuyente como evasión fiscal, sancionando con el 50% sobre el tributo omitido actualizado, de acuerdo con los arts. 114 y 116 de la Ley N° 1340.

Finalmente respecto al Auto Supremo N°309 de 01 de agosto de 2008, invocado por la demandante, se tiene que su Considerando II, numeral 2, tercer párrafo, se refiere explícitamente a la calificación de la conducta tributaria del sujeto pasivo, la cual fue identificada como evasión; además, indica que es igualmente la multa por mora, ya que no corresponde aplicar el art. 150 de la Ley N° 2492, debido a que el periodo fiscalizado corresponde de la gestión 1998, porque la retroactividad está prevista para la supresión de ilícitos, sanciones más benignas o términos de prescripción más breves. Por esta razón señala que el contenido del Auto

Supremo citado, se refiere a la calificación de la conducta tributaria y no versa sobre la prescripción de ilícitos tributarios, por lo que resulta inaplicable en el presente caso.

En ese entendido manifiesta que es pertinente considerar el Auto Supremo N° 832 de 30 de noviembre de 2007, que en su numeral 4 del Considerando II, se pronunció sobre el plazo de la prescripción, señalando que: *“...en aplicación del Cód. Tributario vigente, el plazo de la prescripción que es motivo de juzgamiento, a la fecha igualmente se ha operado, porque según esa norma se deben aplicar las disposiciones más favorables al contribuyente, en el caso presente es de cuatro años, conforme lo establecido en el art. 59 numeral I de dicho Código...”*.

Por lo expuesto concluye indicando que la demanda contencioso-administrativa carece de sustento jurídico tributario y por lo tanto, no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada, y en merito a los antecedentes y fundamentos solicita se declare IMPROBADA la demanda, manteniendo subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0198/2009 de 29 de mayo.

I.3.-Que corridos los traslados para la réplica y la dúplica y al no haber nada más que tramitar se dictó “Autos para Sentencia” que cursa a fs. 111, consiguientemente se pasa a resolver el proceso conforme a los siguientes fundamentos:

CONSIDERANDO III: Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, establecen que *“el procedimiento contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*; En consecuencia, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Administración Tributaria mediante la fiscalización realizada al contribuyente PETROBRAS BOLIVIA S.A., correspondiente al IVA e IT del (periodo diciembre 2002 y enero a marzo 2003), así como el IUE de la gestión 2003 (periodo abril 2002 a marzo 2003), bajo la Modalidad de Fiscalización Externa Parcial de las obligaciones impositivas, debió aplicar el art. 52 o el art. 76. num. 1) de la Ley N° 1340, al haberse originado el hecho generador, la calificación de la conducta como evasión fiscal y la determinación tributaria, desde la cobertura y competencia de la referida Ley, o por el contrario corresponde aplicar para los ilícitos tributarios que comprende tanto a delitos como a contravenciones, la norma más favorable sobre prescripción, el art. 59 num.3 de la Ley N° 2492.

1. Con carácter previo, resulta necesario referirnos al instituto de la prescripción, establecido por la SC N° 28/2005 que indica: *“a efecto de distinguir la potestad de determinar la obligación tributaria y la sanción, refiriéndonos primero a la obligación tributaria, que resulta ser la contravención al ordenamiento jurídico tributario, es decir, que es la facultad que tiene la Administración Tributaria para controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos, teniendo estrecha relación con el tributo y el hecho generador, que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, de iniciar acciones para imponer sanciones cuando el sujeto pasivo o contribuyente no ha cumplido lo dispuesto por las normas legales; segundo, la sanción es la realización del hecho imponible, que si bien en principio la facultad de sancionar está íntimamente ligada a las demás facultades de la Administración Tributaria, al tratarse de una consecuencia a la contravención del ordenamiento jurídico tributario, las sanciones y su aplicación ingresan dentro del ámbito tributario punitivo; distinción imprescindible porque los tributos no participan de la naturaleza de las contravenciones, sino que, las normas tributarias punitivas comienzan a tener aplicación cuando las normas tributarias propiamente dichas no han sido respetadas.*

(...) la ubicación sistemática de los preceptos reguladores de la prescripción permite obtener dos datos: en primer lugar, el instituto se refiere en esencia a la deuda tributaria y, por ende, al crédito del que es titular la Administración Tributaria. De otro lado, en segundo lugar la prescripción queda configurada como un modo anormal de extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento, es decir, su extinción por la realización del interés que opera como fundamento de la misma, lo que sobreviene -en las obligaciones de dar- tras el desplazamiento patrimonial que constituye su causa.

La prescripción es entonces, una causa anormal o subsidiaria de extinción de la deuda tributaria que frustra la satisfacción del interés general que se encuentra en ella y que no puede operar por consiguiente, cuando dicha extinción ha tenido lugar por las vías normales de cumplimiento de la prestación tributaria -pago- o, en general, realización de la facultad o derecho sometido a prescripción.

Entonces, el régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia, por ello ha de tenerse en cuenta

que la imposición de sanciones no se inscribe, en sentido estricto, en el marco de la relación obligacional, puesto que obligación y sanción tributarias parten de presupuestos diferentes: realización del hecho imponible y contravención al ordenamiento jurídico tributario, respectivamente.

Por ello precisamente, en el anterior Código Tributario (CT), la prescripción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en la Sección Quinta (Prescripción), del Capítulo V (De la Extinción), del Título II (De la Relación Jurídico-Impositiva); en cambio, la posibilidad de retroactividad de las normas tributarias punitivas se halla en el Título III (De las Infracciones y Sanciones), Capítulo I (De la parte General), Sección Primera (Disposiciones Generales), cuando el art. 66 del Código abrogado señalaba: "Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves".

Lo propio ocurre en el Código Tributario boliviano actual (Ley N° 2492), que dedica el art. 59, ubicado en el Capítulo III (Relación Jurídica Tributaria), del Título Primero (Normas Sustantivas y Materiales) de ese cuerpo de normas a consagrar el instituto prescriptivo tributario, en el que no existe salvedad alguna sobre la irretroactividad de las disposiciones legales tributarias, no pudiendo aplicarse -como pretende el recurrente, lo señalado por el art. 150 del mismo Código, que se encuentra en el Título IV, referido a los ilícitos tributarios, Capítulo I, sobre las disposiciones generales, y que dice: "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", por cuanto esta disposición que debe ser entendida a cabalidad dentro del marco de retroactividad que reconoce el art. 123 de la Constitución Política del Estado (art. 33 CPE abrogada) que claramente prohíbe la retroactividad de las normas, excepto en materia social, cuando la misma lo determine en forma expresa, y en materia penal, cuando beneficie al delincuente; es decir que la retroactividad sólo se opera cuando una persona es sindicada de la comisión de un delito, en el caso que nos ocupa, de un ilícito tributario, lo que no ocurre en el procedimiento de verificación tributaria, en el que la Administración está ejercitando la competencia que la Ley le confiere para comprobar la veracidad de la autodeterminación de la obligación impositiva, no está atribuyendo al contribuyente conducta ilícita alguna, más aún, el contribuyente tiene la facultad de presentar sus descargos y demostrar la corrección de tal autodeterminación y del pago realizado.

Por ende, la norma contenida en el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310, no contraviene lo dispuesto en el art. 59 del CTb, ni vulnera la prelación normativa que establece los arts. 59. 1 y 96. 1 de la Ley Fundamental, porque el Poder Ejecutivo al emitir la norma impugnada, no ha definido derechos, no ha alterado los definidos por ley ni ha contrariado sus disposiciones, a más que no ha desconocido la potestad privativa del Poder Legislativo de dictar leyes, abrogarlas, derogarlas, modificarlas e interpretarlas; razonamiento que fue asumido por el Tribunal Constitucional en la SC 0028/2005 de 28 de abril, que respecto del Código Tributario Boliviano o Ley N° 2492, dispone que prescribirán en 4 años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, tal cual establecía el art. 59, ahora modificado por la Disposición Derogatoria Primera de la Ley N° 317 del Presupuesto General del Estado-Gestión 2013, cómputo que de acuerdo con el art. 60.I del CTb, se efectuará "...desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo"; a diferencia del Código Tributario abrogado o Ley N°1340, que señalaba un plazo de cinco (5) años de prescripción en su art. 52, término se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en se produjo el hecho generador, entendiéndose para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo, conforme refiere el art. 53 de la referida Ley N° 1340 (CTb)."

En el caso de autos, los hechos generadores de las obligaciones tributarias IVA e IT sometidas al proceso de verificación, datan de diciembre 2002, enero, febrero y marzo 2003, por lo que para establecer si corresponde la aplicación de la Ley N° 1340 (CTb) abrogada o por el contrario la Ley N° 2492 (CTb), en atención al carácter retroactivo previsto por el art. 123 de la CPE, respecto a la prescripción de la deuda tributaria, corresponde referirnos conforme a lo establecido en el art. 1 de la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 042/2008 de 20 de noviembre de 2008, que resolvió sancionar al contribuyente por la infracción tributaria de evasión fiscal, imponiéndole una multa igual al 50% sobre el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento (fs. 26 del expediente principal), previsto por los arts. 114 y 116 de la Ley N° 1340 (CTb).

Asimismo, considerando lo establecido por el art. 148 de la Ley N° 2492 que señala: *"Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos"*, en atención a la determinación de la conducta asumida por el contribuyente, se concluye que la evasión es delito tipificado por el art. 231 del Código Penal (modificado por la Disposición Final Segunda de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003), lo que implica aplicar retroactivamente la Ley N° 2492 en su art. 59, al tratarse de la ley punitiva más benigna y establecer un plazo de prescripción más breve, de cuatro años, para que la Administración Tributaria imponga sanciones en el caso del IVA e IT, por tratarse de un ilícito, por lo que en el caso del período diciembre 2002, el plazo de prescripción se inició desde el 1 de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2007, y para el período enero, febrero y marzo 2003, comenzó el 1 de enero de 2004 y terminó el 31 de diciembre de 2007, por lo que habiendo sido notificado el 21 de noviembre de 2008 con la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 042/2008 de 20 de noviembre, la atribución de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributo, ya se encontraba prescrita.


De la misma manera, en el caso del IUE del período abril 2002 a marzo 2003, el contribuyente al tener como actividad principal la extracción de petróleo crudo y gas natural, actividad que de acuerdo con el art. 39 del DS N° 24051: *"tienen como cierre de gestión fiscal el 31 de marzo las Empresas industriales y petroleras"*, siendo los períodos consignados en la

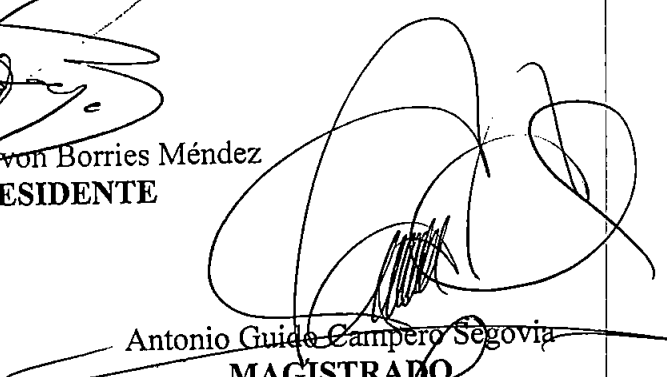
Orden de Fiscalización Externa Parcial N° 0007OFE0059 cursante a fs. 9 de obrados, corresponden a la gestión 2003, cuyo gestión cierra el 31 de marzo de 2003, teniendo 120 días posteriores al cierre de la gestión Fiscal para la presentación de la declaración jurada, es decir, hasta el 29 de julio de 2003, por lo que el cómputo del término de prescripción se inició el 1 de enero 2004 y concluyó el 31 de diciembre 2007, y habiendo notificado la Administración Tributaria al contribuyente, el 21 de noviembre de 2008 con la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 042/2008, la sanción por las obligaciones de la gestión 2003, también se encontraba prescrita. En consecuencia, habiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria revocado parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la sanción de evasión del IVA, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero y marzo 2003; del IUE por la gestión que cierra a marzo 2003 y la sanción emergentes del IVA e IT correspondientes a los periodos diciembre 2002, enero, febrero y marzo 2003; no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, correctamente aplicados al caso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de Transitoria de los procesos Contencioso y Contencioso Administrativo, de 29 de diciembre de 2014, y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 67 a 70, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0198/2009 de 29 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, notifíquese y archívese.

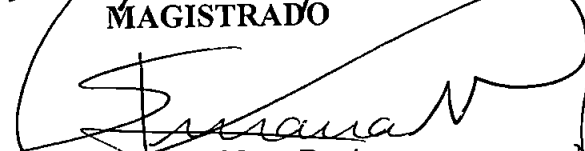

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA




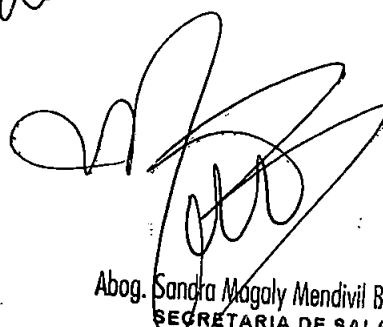
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

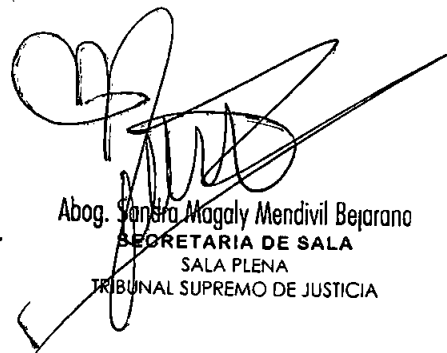
No suscribe por emitir
voto disidente
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Exp. 379/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de
Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra
la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


Fidel Marcos Tordeya Rivas
MAGISTRADO



Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

<p align="center">TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p align="center">GESTIÓN: <u>2015</u>.....</p> <p align="center">SENTENCIA Nº <u>234</u>... FECHA <u>2 de junio</u>...</p> <p align="center">LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº <u>1/2015</u>.....</p> <p align="center"><u>Dra. Maritza Suntura Juaniquina</u> VOTO DISIDENTE:</p>


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA