.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° 169/2019 – 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 **09:02** el día **12 de FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

CARGILL BOLIVIA S.A.

CON SENTENCIA DE 11 DE DICIEMBRE 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. Arellay Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, 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 **09:03** el día **12 de FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 11 DE DICIEMBRE 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. Arellay Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, 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° 169/2019 – 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 **09:04** el día **12 de FEBRERO** de **2021, notifiqué a:**

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

CON SENTENCIA DE 11 DE DICIEMBRE 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. Avalos Ortuste
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 252
Sucre, 11 de diciembre de 2020

Expediente	:	169/2019-CA
Demandante	:	CARGILL BOLIVIA SA
Demandado	:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso	:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada	:	AGIT-RJ 0379/2019 de 22 de abril
Magistrado Relator	:	Lic. Esteban Miranda Terán

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Jorge Luis Arce Mendoza en representación legal de la Empresa CARGILL BOLIVIA SA, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 72, interpuesta por la Empresa CARGILL BOLIVIA SA (en adelante el contribuyente), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019 de 22 de abril; el Auto de Admisión de 29 de julio de 2019 de fs. 75; la contestación a la demanda de fs. 160 a 176 vta.; el decreto de Autos para Sentencia de 15 de enero de 2020 de fs. 223; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 18 de agosto de 2014, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) notificó mediante cédula al representante de la empresa CARGILL BOLIVIA SA, con la **Orden de Verificación-CEDEIM N° 0012OVE00051 de 8 de agosto de 2014**, respecto a elementos, hechos e impuestos vinculados al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las formalidades de Gravamen Arancelario (GA), correspondiente al periodo fiscal diciembre 2009, bajo la modalidad de verificación posterior CEDEIM. Asimismo, se notificó con el Requerimiento N° 119291 y anexo, en los cuales se solicitó la presentación de declaraciones juradas (DDJJ) del IVA, libro de compras, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal, extractos bancarios, planilla de sueldos, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo y traspaso, estados financieros y dictamen de auditoria gestión 2009, plan de cuentas, libros de contabilidad, inventarios y otros.

Mediante notas de 25 de agosto y 8 de septiembre de 2014, el contribuyente solicitó ampliación de plazo para presentar la documentación requerida, emitiendo el SIN los proveídos N° 24-001882-14 y N° 24-001963-14, aceptando parcialmente la ampliación solicitada.

Según Actas de Recepción de Documentación de 25 de agosto, 3 de septiembre y 21 de octubre de 2014, el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida.

El 10 de septiembre de 2015, el SIN emitió la **Resolución Administrativa N° 21-000022-15** (en adelante RA), que fue notificada mediante cédula el 17 de septiembre al representante del contribuyente, estableciendo la existencia de diferencias, entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal devuelto y mantenimiento de valor restituido en la devolución, estableciendo el monto de Bs69.259.-.

Contra la referida RA, el contribuyente interpuso recurso de alzada, emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (en adelante ARIT) la **Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0998/2015**, que resolvió **ANULAR OBRADOS HASTA** la emisión de una nueva RA. Contra la referida resolución el SIN interpuso recurso jerárquico, emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 289/2016** que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida.

El 23 de octubre de 2018, el SIN emitió la nueva **Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior N° 211879000030**, que fue notificada el 26 de octubre de 2018, estableciendo un importe indebidamente devuelto de 48.103 UFV equivalente a Bs109.933.-

El contribuyente, interpuso recurso de alzada (fs. 95 a 99 Anexo 1), emitiendo la ARIT, la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ 0031/RA 0693/2019 de 6 de febrero** (fs. 154 a 166 vta. Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 186 a 192 vta. Anexo 1), emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019 de 22 de abril** (fs. 222 a 236 Anexo 2), que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida; confirmando la RA N° 211879000030.

El 23 de julio de 2019, el contribuyente interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 63 a 71 vta.) contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019, que se resuelve en esta Sentencia.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA, LA CONTESTACIÓN Y APERSONAMIENTO EL TERCERO INTERESADO:

Demanda.

Relacionando los antecedentes de hecho desde la notificación con la orden de verificación, hasta la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada,

aseveró que la AGIT al confirmar los reparos efectuados por el SIN y la ARIT realizó una violación de la Constitución Política del Estado (CPE), la Ley N° 2492 (CTB-2003), y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), aplicando indebidamente la Ley N° 812, conforme a lo siguiente:

Citando los arts. 59-I del CTB-2003, 123 de la CPE, las Sentencias Nros. 035/2016 de 15 de febrero y 21/2018 de 31 de enero, emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), manifestó que la norma sustantiva sobre prescripción aplicable es aquella que se encuentra vigente durante el periodo fiscal que sea verificado; por lo que siendo, el periodo verificado anterior a la entrada en vigencia de las Leyes N° 291 y N° 317, debe aplicarse el CTB-2003, sin modificaciones, correspondiendo la aplicación del plazo de prescripción de 4 años y expuso en un cuadro la fecha de cumplimiento del plazo de prescripción, que venció el 31 de diciembre de 2014, señalando que el SIN, ARIT y la AGIT, al haber aplicado retroactivamente las Leyes N° 291, N° 317 y N° 812, han violado los arts. 59 y 150 del CTB-2003 y 123 de la CPE.

Refirió el art. 2-II de la Ley N° 812 que modificó el art. 59-I y II del CTB-2003, las Sentencias Constitucionales (SSCC) Nros. 1047/2013 de 27 de junio, 0011/2002, 1421/2004-R, 0009/2006, 1297/2006, 1310/2002-R y 1421/2004-R de 6 de septiembre, señalando que se aplicó retroactivamente la norma, no siendo aplicable la Ley N° 812.

Citó el art. 139-b) del CTB-2003, las SSCC Nros. 0916/2015-S2 de 22 de septiembre y 1537/2012 de 24 de septiembre, manifestando que la AGIT no detalló los motivos por los cuales rechazó los criterios de los precedentes del TSJ, sobre la prohibición de aplicar retroactivamente la Ley en materia de prescripción tributaria.

Alegó la vulneración de los arts. 115-II, 181 y 235-I de la CPE, vulneración del principio de economía plural en su elemento a la seguridad jurídica, aplicación indebida del art. 4-c) de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), por la falta de motivación y fundamentación de la AGIT respecto a los criterios plasmados en los precedentes del TSJ y la prohibición de la aplicación retroactiva y que la resolución jerárquica se constituye en un acto nulo de pleno derecho de acuerdo al art. 35-d) y e) de la LPA. Concluyó señalando que el SIN, ARIT y AGIT aplicaron indebidamente el art. 62-II del CTB-2003 ya que la suspensión de la prescripción tributaria sólo se aplica a plazos de prescripción que se encuentran en pleno cómputo y no a plazo ya prescritos.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico impugnada y en consecuencia se declare la prescripción de las facultades del SIN para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar y

determinar el IVA correspondiente al periodo diciembre 2009 y se deje sin efecto la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000030 o alternativamente se anule y se emita una nueva resolución jerárquica.

Admisión.

Mediante Auto de 29 de julio de 2019 de fs. 75, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad a los arts. 327, 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2-2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 160 a 176 vta., contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa, de acuerdo a lo siguiente:

Manifestó que la demanda es una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva y citó las Sentencias Nros. 238/2013 de 5 de julio, 252/2017 de 18 de abril 119/2017 de 13 de marzo, 32/2016 der 20 de octubre, emitidas por la Sala Plena del TSJ; señalando que existe ausencia de carga argumentativa, haciendo que la misma al encontrarse falto de peticiones claras, conlleva a declararla improbada, al no demostrar cuáles son los agravios causados.

Refirió la Sentencia N° 51/2017 emitida por la Sala Plena del TSJ, alegando que aplicó estrictamente el principio de legalidad y emitió una decisión dentro los parámetros jurídicos fijados por las normas de carácter especial.

Alegó que identificó las normas jurídicas aplicables al caso, encontrando el art. 59-I del CTB-2003, que fue modificado por las Leyes N° 291, N° 317 y posteriormente la Ley N° 812 y que de acuerdo a los antecedentes, evidenció que la Administración Tributaria ejerció sus facultades de verificación vinculados al IVA y GA del periodo fiscal diciembre de 2009, dentro el alcance establecido por la Ley N° 291 y que la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000030 fue notificada el 26 de octubre de 2018, bajo la Ley N° 812, norma vigente que dispone el término de prescripción de ocho (8) años y que de acuerdo al art. 60-I del CTB-2003, el término de prescripción para el periodo fiscal diciembre de 2009, inició el 1 de enero de 2011 y debió concluir el 31 de diciembre de 2018, habiendo el contribuyente interpuesto recurso de alzada contra la Resolución Administrativa N° 21-000022-15, habiéndose emitido la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0998/2015 y posteriormente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 289/2016 que anuló obrados hasta la citada RA, habiéndose devuelto los antecedentes administrativos el 7 de julio de 2016 de acuerdo a la Nota AGIT-SC-DEV-0420/2016, suspendiendo el cómputo conforme dispone el art. 62-II del CTB-2003, por lo que al

momento de notificarse la RA N° 211879000030 de 26 de octubre de 2018, las facultades del SIN se encontraban plenamente vigentes.

Refiriendo partes de las SC Nos 1110/2002 de 16 de septiembre, 1077/01-R, 11/02 y art. 6 del CTB-2003, manifestó que se aplicaron las modificaciones del Código Tributario a una situación no concluida y que la prescripción sólo opera a solicitud de parte y no de oficio, siendo un derecho expectaticio entendido como un derecho aun no perfeccionado, resultando incongruente que se habría aplicado retroactivamente la norma jurídica, estando frente una retroactividad no autentica, conocida como retrospectividad, no existiendo vulneración del art. 139-b) del CTB-2003 y citó la SC N° 11/2002.

Citando parte de la SC N° 491/2003-R de 15 de abril, respecto al debido proceso, señaló que la demanda es una reiteración argumentativa y que la resolución jerárquica recurrida valoró objetivamente las pruebas presentadas y estableció los fundamentos de su decisión en el marco de los arts. 139-b), 144 y 211 del CTB-2003, arts. 28-e) y 30-a) de la LPA.

Arguyó que, respecto a las sentencias referidas por el contribuyente, no existe razonamiento técnico jurídico que las haga vinculantes con la problemática planteada y que son jurisprudencias generales no aplicables.

Finalizó citando doctrina tributaria AGIT-RJ-0791/2018 sobre prescripción y Jurisprudencia del Tribunal Constitucional SC Nos. 510/2013 de 27 de noviembre, 1562/2011-R y 0824/2012 de 20 de agosto, sobre el deber del actor de establecer y demostrar la errada interpretación de hechos o normativa.

Petitorio.

Solicitó declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Réplica y Dúplica.

El contribuyente por memorial de fs. 191 a 198 vta., presentó la réplica reiterando que operó la prescripción y ratificó su petitorio; la AGIT por memorial de fs. 211 a 215, presentó dúplica pidiendo declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, al ratificar los argumentos de la contestación a la demanda.

Tercero interesado.

Por memorial de fs. 31 a 33, se apersonó Carlos Eufronio Camacho Vega, en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, en su condición de tercero interesado, argumentando lo siguiente:

Señaló que la resolución de recurso jerárquico estableció la diferenciación de los conceptos de retrospectividad y retroactividad, por lo que las Leyes N° 291 y N° 317 tienen carácter retrospectivo correspondiendo su aplicación.

Manifestó que de antecedentes administrativos se tiene que el 26 de octubre de 2018 se notificó la RA, correspondiendo la aplicación de la Ley N° 812 que establece la prescripción de 8 años, siendo que el hecho generador se produjo en diciembre de 2009, se inició el 1 de enero de 2011 y feneció el 31 de diciembre de 2018; sin embargo al haberse emitido inicialmente la RA N° 21-000022-15, notificado el 17 de septiembre de 2015, transcurrieron 4 años, 8 meses y 16 días y que al haber sido impugnado y devuelto el 11 de julio de 2016, transcurrieron 9 meses y 3 días de suspensión; consiguientemente, hasta la notificación de la RA N° 21187900030, transcurrieron 7 años, 9 meses y 25 días, ejerciendo la Administración Tributaria sus facultades dentro el término de prescripción.

Señaló que el contribuyente incumplió con la carga argumentativa, sin especificar si los supuestos fácticos de las sentencias citadas son análogos al presente caso, no demostró objetivamente los presupuestos o antecedentes para que exista la nulidad y citó parte de la SC N° 1380/2013 respecto a la nulidad, alegando que el contribuyente en un mero afán dilatorio y sin análisis legal pretende desconocer la aplicación del art. 62-II del CTB-2003 y las modificaciones al art. 59 por las Leyes N° 291 y N° 317.

Petitorio.

Solicitó declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente y en consecuencia se mantenga firme la Resolución de Recurso de Jerárquico recurrida.

Decreto de Autos.

Estando cumplidas todas las formalidades, se emitió Decreto de Autos para Sentencia de fs. 223.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Compulsados los argumentos expuestos en el proceso se llega a delimitar que el objeto del proceso es establecer si es correcta o no, la determinación de la AGIT, de mantener vigente la facultad determinativa del SIN, para verificar el periodo fiscal diciembre de la gestión 2009; considerando el plazo de prescripción previsto en el CTB-2003, vigente en ese período fiscal.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia

con el art. 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 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.

Corresponde señalar que *"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"*[1]; es decir, es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, en otras palabras, el tiempo consolida situaciones de derecho, hace nacer, mantener y extinguir derechos.

El derecho en general regula dos tipos de prescripción, la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva o liberatoria; el CTB-2003 recoge la prescripción extintiva como un medio en virtud del cual, una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, 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 se observa su regulación en la Sección VII: como formas de Extinción de la Obligación Tributaria y de la Obligación de Pago en Aduanas.

Doctrinalmente se sostiene que la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario, tiene como efectos el otorgar seguridad jurídica y de exigencia del respeto al principio de capacidad económica del contribuyente.

El fundamento de la prescripción fiscal, es la necesidad de dar seguridad jurídica y certeza a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos; la seguridad jurídica que, según el tratadista Ossorio, representa la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio, pues ésta limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos.

Por otra parte, el principio de certeza está completamente ligado al de seguridad jurídica y consiste en que los supuestos de hecho deben ser descritos de manera precisa, categórica y certera, también consiste en el conocimiento que nos proporciona la Ley para determinar nuestros derechos y saber el límite de nuestra posibilidad de actuar jurídicamente, en otras palabras es el "saber a qué atenerse"

[1] (CABANELLAS de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. 9na. Edición. Ed. Heliasta. Buenos Aires-Argentina. 2000, Pág. 316)

por el conocimiento de la Ley o intuitivamente por el entorno de certeza que crea la propia ley.

En ese sentido, el TSJ en esta SSACAS1ra en el Auto Supremo N° 5/2014 de 27 de marzo de 2014, así como las Sentencias Nros. 52 de 28 de junio de 2016 y 10 de 10 de noviembre de 2016, señalaron lo siguiente: "... *la prescripción es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social. A ello debe agregarse que, el Derecho Tributario tiene dos grandes gamas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo); el primero, conforme señala Alfredo Benítez Rivas, 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 (Alfredo Benítez, Derecho Tributario, págs. 70 y 71); 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: i) El principio del "tempus comici delicti" (aplicar norma vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito), y; ii) El principio "tempus regis actum" (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, y considerando que la prescripción pertenece al derecho tributario material, corresponde aplicarse la norma vigente al momento en que el plazo de vencimiento de la obligación tributaria hubiese ocurrido; criterio concordante con el principio y garantía constitucional de la irretroactividad de la Ley establecida en el art. 123 de la CPE".*

El art. 123 de la CPE señala que "*La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando lo determine expresamente a favor de las y los trabajadores, en materia penal cuando beneficie al imputado, en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado".*

El art. 150 del CTB-2003, prescribe *que "Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo", salvo algunas excepciones que entre una de ellas, es precisamente cuando establezcan términos de prescripción más breves".*

Es así que el referido CTB-2003, en su art. 59 y siguientes, regula el instituto de la prescripción estableciendo un término dentro del cual la AT puede ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación y fiscalización de los tributos, además de la facultad de determinar la deuda tributaria y finalmente imponer sanciones administrativas. Ahora bien, los arts. 59 y 60 de dicha norma fueron objeto de modificaciones en la gestión 2012, primero a través de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente por la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 y nuevamente modificados por la Ley N° 812 de 30 de junio de 2016.

Hasta las modificaciones producidas en el año 2012, el art. 59 del CTB-2003, señalaba: "*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. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de*

ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años" (sic).

El art. 60 del referido CTB-2003 disponía *"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. II. En el supuesto 4 del parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. III. En el supuesto del parágrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria".* (sic)

Por otro lado, el art. 5 del DS N° 27310 establece *"El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria. A efectos de la prescripción prevista en los Artículos 59 y 60 de la Ley N° 2492, los términos se computarán a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo de pago".* (sic)

Respecto de la forma de cómputo de las facultades de verificación en devoluciones impositivas, corresponde remitirnos a lo dispuesto por la RND N° 10-005-13 de 01 de marzo de 2013 que en su art. 2-c) establece el alcance de las modalidades de fiscalización que tiene la AT señalando: *"Verificación Externa. Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza de forma puntual: elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia en la determinación de uno o más impuestos y de uno o más períodos fiscales. Incluye los procesos de fiscalización por devolución impositiva".* Norma que fue modificada por la RND N° 10-0032-16 de 25 de noviembre de 2016 que refiere en su art.1 *"(Objeto).-Establecer el procedimiento de determinación de oficio y de devolución impositiva emergentes del ejercicio de las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria y su procedimiento sancionatorio".* Así como el art. 3-c) *"Verificación. Es el control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar que podrá ser ejecutado a través de una Verificación Externa o Verificación Interna. c-1)Verificación Externa: Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos y de uno o más periodos fiscales de una gestión, sobre los cuales se tiene identificada una o más observaciones puntuales, incluidos los procesos de fiscalización por devolución impositiva",* por tanto la aplicación del cómputo de prescripción de procesos de fiscalización por devolución impositiva, al emerger del ejercicio de las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria, es el dispuesto por el art. 59-I del CTB-2003 (sin modificaciones), computables a partir del año siguiente en que se produjo el hecho generador.

Resolución del caso concreto:

En ese contexto normativo, doctrinario y jurisprudencial, se pasa a verificar si la Resolución de Recurso Jerárquico contiene las vulneraciones denunciadas:

Cuestión previa

El contribuyente, en su demanda solicitó la anulación de la Resolución de Recurso Jerárquico, sin fundamentar e individualizar los vicios de nulidad. En tal sentido, este tribunal pasará a resolver únicamente la solicitud de revocatoria.

En autos se tiene que, el 18 de agosto de 2014, el SIN notificó mediante cédula al representante de la empresa CARGILL BOLIVIA SA, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0012OVE00051 de 8 de agosto de 2014, con relación a los elementos, hechos e impuestos vinculados al crédito fiscal (IVA) y las formalidades de Gravamen Arancelario (GA), correspondiente al periodo fiscal diciembre 2009, bajo la modalidad de verificación posterior CEDEIM. Asimismo, se notificó con el Requerimiento N° 119291 y anexo.

En el año 2009, la AT conocía perfectamente que sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación cuyo plazo de vencimiento hubiesen ocurrido en dicho año, prescribirían a los cuatro años, y de la misma forma el sujeto pasivo.

Ahora bien, la modificación normativa de la prescripción ocurrida en año 2012, ampliando los términos de manera progresiva desde el año 2013, no puede afectar las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento hubiese ocurrido antes a la entrada en vigencia de las Leyes N° 291, N° 317 (2012) y posterior la Ley N° 812 (2016), por cuanto implicaría vulnerar el principio de seguridad jurídica, en franco desconocimiento del principio de la irretroactividad y favorabilidad de la Ley regulado en el art. 123 de la CPE, así como lo dispuesto por el art. 150 del CTB-2003.

Si bien la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó el art. 59 del CTB-2003, señalando: *"Se modifica el Artículo 59 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera: ARTICULO 59. (Prescripción). 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. El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente parágrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año. II. Los términos de prescripción precedentes se ampliaran en tres (3) años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años. IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".* (sic)

A su vez, la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que mediante sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, derogó el último párrafo del Parágrafo I del art. 59 de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificado por la

Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, así como la modificación del art. 60 del CTB-2003, quedando redactado de la formas siguiente: *"I. Excepto en el Numeral 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo. II. En el supuesto 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria. III. En el supuesto del parágrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria".* Y posteriormente con la Ley N° 812 de 1 de julio de 2016 que modificó nuevamente el referido art. 59 con el siguiente texto: *"Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. II. El término de prescripción precedente se ampliará en dos (2) años adicionales, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, se inscribiera en un régimen tributario diferente al que corresponde, incurra en delitos tributarios o realice operaciones comerciales y/o financieras en países de baja o nula tributación."*(sic)

La modificación normativa de la prescripción ocurrida en el año 2012, ampliando los términos de manera progresiva desde el año 2013, no puede afectar las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento hubiese ocurrido antes a la entrada en vigencia de las Leyes N° 291, N° 317 (2012) y posterior la Ley N° 812 (2016), por cuanto implicaría vulnerar el principio de seguridad jurídica, en franco desconocimiento del principio de la irretroactividad y favorabilidad de la Ley regulado en el art. 123 de la CPE, así como lo dispuesto por el art. 150 del CTB-2003; asimismo, tales disposiciones no deben ser interpretadas desde el punto de vista de los actos de fiscalización, control, investigación, verificación o comprobación que debe desplegar la administración tributaria, o los actos de determinación de la deuda tributaria o la imposición de las sanciones administrativas; por cuanto bajo esa lógica se afecta y vulnera de manera clara el principio de la irretroactividad de la Ley, establecido en el art. 123 de la CPE, que de manera categórica establece que la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, así como lo dispuesto por el art. 150 del CTB-2003, permitiendo que el Estado, haciendo uso de su poder discrecional, modificase nuevamente el régimen de las prescripciones, sea ampliándolo a más años o estableciendo la imprescriptibilidad de los mismos, tal medida, generaría una inseguridad jurídica en los sujetos tributarios, aspecto que precisamente se tiene previsto evitar a través del principio y garantía constitucional establecido en el art. 123 de la CPE.

En ese marco, la interpretación y aplicación de la norma comprendida en el art. 59-I con las modificaciones dispuestas por la Ley N° 291 así como de la Ley N° 812 del CTB-2003 por parte de la AGIT, al igual que el SIN, con el fundamento de la retroactividad no autentica o retrospectividad, no es correcta existiendo efectivamente una errónea interpretación y aplicación, referido a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para verificar, así como para determinar la deuda tributaria; y en su caso para imponer sanciones administrativas.

Consecuentemente, se tiene 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, a efectos de evitar que los contribuyentes no se encuentren sujetos a una persecución eterna por parte del Estado, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica.

Ahora bien, considerando lo expuesto precedentemente, corresponde verificar si la facultad de la AT para verificar y determinar la deuda tributaria, respecto a la devolución del IVA y GA correspondiente al periodo fiscal diciembre/2009, se encuentra prescrita; es así que, de antecedentes administrativos se tiene que el 18 de agosto de 2014, el SIN notificó mediante cédula al representante de la empresa CARGILL BOLIVIA SA, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0012OVE00051 de 8 de agosto de 2014, cuyo alcance comprende la verificación posterior del importe solicitado correspondiente al IVA y las formalidades del GA del periodo fiscal diciembre 2009; tomando en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción para ejercer las facultades de verificar y determinar la deuda tributaria, comienza a correr a partir del primer día del año siguiente de ocurrido el hecho generador de acuerdo a lo dispuesto por el art. 60 del CTB-2003 sin modificación; y que en el presente caso, sería a partir del 1 de enero de 2011 hasta la notificación de la Orden de Verificación. Tomando en cuenta que la Orden de Verificación suspende el cómputo de la prescripción al igual que una Orden de Fiscalización, conforme a la jurisprudencia establecida por este TSJ, por lo que corresponde la aplicación de lo dispuesto por el art. 62 del CTB-2003, que dispone la suspensión del cómputo desde la fecha de la notificación respectiva, extendiéndose por 6 meses.

Ahora bien, conforme a los antecedentes, se expone el siguiente cómputo:

PERIODOS FISCALES		
Diciembre/2009		
INICIO DE COMPUTO		
INICIO DE COMPUTO ART. 60 CTB-2003	**CAUSALES DE SUSPENSIÓN ART. 62 CTB-2003**	**TIEMPO TRANSCURRIDO 1ER PERIODO**
1/1/2011	NOTIFICACIÓN OV 18/08/2014	3 AÑOS, 7 MESES Y 17 DÍAS
PLAZO SUSPENDIDO		
FECHA DE INICIO ART. 62 CTB-2003	**FECHA DE CONCLUSION ART. 62 CTB-2003**	**PLAZO SUSPENDIDO**
18/8/2014	18/2/2015	6 MESES
CONTINUACIÓN DEL PLAZO		
FECHA DE INICIO ART. 62 CTB-2003	**FECHA DE NOTIFICACIÓN DE LA RA**	**TIEMPO TRANSCURRIDO 2DO PERIODO**
19/2/2015	17/9/2015	6 MESES Y 29 DÍAS
COMPUTO TOTAL		
TIEMPO TRANSCURRIDO 1ER PERIODO	**TIEMPO TRANSCURRIDO 2DO PERIODO**	**PLAZO TOTAL (1er Periodo+2doPeriodo)**
3 AÑOS, 7 MESES Y 17 DÍAS	6 MESES Y 29 DÍAS	**4 AÑOS, 2 MESES Y 16 DÍAS**

De acuerdo al cómputo expuesto, habiendo el SIN notificado mediante cédula la RA N° 21-000022-15 de 10 de septiembre de 2015, el **17 de septiembre de 2015,** que es el acto administrativo que determina el importe indebidamente devuelto al contribuyente (deuda tributaria); es evidente que la facultad determinativa del SIN se encontraba prescrita cuando la referida RA 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, **transcurrieron 4 años, 2 meses y 16 días**.

Sin embargo, la notificación de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 21-000022-15 de 10 de septiembre de 2015, fue realizada recién el 17 de septiembre de 2015, después de 2 meses y 15 días de haber operado la prescripción; es decir, cuando la facultad para determinar ya estaba prescrita.

Se aclara que si bien la referida RA, fue objeto de interposición de recurso de alzada y posterior recurso jerárquico, que dispuso la anulación de la misma, la interposición de los recursos administrativos, no tienen incidencia (suspensión) en el cómputo de la prescripción de la facultad de determinación, al haber operado antes de la emisión de la RA; máxime, si la nulidad consiste en la ineficacia de los actos procesales que se han realizado con violación de los requisitos, formas o procedimientos que la Ley procesal ha previsto para la validez de los mismos.

En ese marco de hecho y de derecho, al evidenciarse en los antecedentes administrativos que el SIN determinó la obligación tributaria, después de haber operado la prescripción; corresponde corregir lo resuelto por la AGIT, determinando la prescripción de la facultad para determinar la deuda tributaria correspondiente a la depuración de crédito fiscal devuelto al contribuyente, por el periodo fiscal diciembre/2009, más el mantenimiento de valor e intereses.

Respecto a la jurisprudencia constitucional citada por la AGIT, se tiene: La SC N° 1110/2002 de 16 de septiembre, que manifiesta que los jueces deben aplicar la norma o disposición legal al caso concreto, ello con la finalidad de establecer el sentido objetivo de la misma, tomando en cuenta los valores supremos, como la igualdad, la libertad, la justicia o la dignidad humana y por otra parte los principios fundamentales como la supremacía constitucional, la seguridad jurídica o la legalidad.

La SC N° 1077/01-R de 4 de octubre de 2001, estableció que el principio de la legalidad, supone la sumisión de los actos administrativos y jurisdiccionales concretos a las disposiciones vigentes de carácter general, principio fundamental que establece un verdadero límite sustancial a la discrecionalidad de los servidores públicos, quienes, en el desempeño de sus funciones, no pueden interpretar y aplicar arbitrariamente las normas, pues de hacerlo estarían abandonando el ámbito del derecho y pasando a actuar en contravención de los valores supremos y los principios fundamentales inherentes al Estado Democrático de Derecho. Por otro lado, la SC 11/02 de 5 de febrero, estableció que la doctrina constitucional hace una distinción entre la

retroactividad autentica y la no autentica de la Ley, entendiéndose esta última cuando una Ley regula o interviene en situaciones fácticas, aun no concluidas, conocida también como "retrospectividad".

Al respecto, corresponde puntualizar que la jurisprudencia referida, no es aplicable al caso concreto, puesto que en ningún momento determina que el cómputo de la prescripción deben ser interpretadas desde el punto de vista de los actos de fiscalización, control, investigación, verificación o comprobación que debe desplegar la administración tributaria; o los actos de determinación de la deuda tributaria; o la imposición de las sanciones administrativas; asimismo no dispone que las facultades de la AT, deban considerarse como un derecho aun no perfeccionado o una situación fáctica aun no concluida.

Del análisis precedente, éste Tribunal concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019, fue emitida incumplimiento la normativa legal que rige respecto a la prescripción, vulnerando así, los principios de "irretroactividad de la ley" y "favorabilidad" previstos en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003 respectivamente; así como la seguridad jurídica, que es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre, para desenvolverse racionalmente, dando certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuales sus deberes; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde dejar sin efecto la resolución de recurso jerárquico.

Finalmente, la AGIT y el SIN argumentaron que la demanda es una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva, con ausencia de carga argumentativa, falto de peticiones claras y no demostró cuáles son los agravios causados. Al respecto la parte actora expuso y argumentó las infracciones de la normativa por las cuales consideró que los argumentos de la AGIT no eran válidos, abriendo la competencia de este Tribunal para ingresar al fondo de la controversia.

Conclusión.

En ese contexto, se ha comprobado en coherencia con la línea jurisprudencial emitida por éste Tribunal, que la autoridad demandada al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019 de 22 de abril, que **CONFIRMÓ** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0031/2019, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000030; incurrió en indebida aplicación de los plazos previstos en los arts. 59 y 60 del CTB-2003, modificados en la gestión 2012 por las Leyes N° 219 y N° 317 y posteriormente por la Ley N° 812 en la gestión 2016; vulnerando así, los principios de "irretroactividad de la ley" y "favorabilidad" previstos en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003 respectivamente; por lo que, corresponde revocar la determinación de la AGIT y en el fondo, declarar la prescripción de la facultad del SIN para determinar la deuda tributaria que comprende el importe devuelto actualizado, mantenimiento de valor e intereses mediante Valores CEDEIM, correspondiente al periodo fiscal diciembre de la

gestión 2009, conforme a los arts. 59 y 60 del CTB-2003 sin modificaciones; toda vez que, el SIN notificó la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000030, cuando sus facultades se encontraban prescritas.

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 N° 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 fs. 63 a 72, interpuesta por Jorge Luis Arce Mendoza representante legal de la Empresa CARGILL BOLIVIA SA; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0379/2019 de 22 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y prescrita la facultad del Servicio de Impuestos Nacionales, para determinar la deuda tributaria que comprende el importe devuelto actualizado, mantenimiento de valor e intereses, emergente de la devolución impositiva del crédito fiscal mediante Valores CEDEIMs correspondiente al periodo diciembre de la gestión 2009.

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

Ante mí:

José Antonio Quiroga Veija
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 N° 252
Fecha: 11 de diciembre de 2020
Libro Tomas de Razón N° 1

Araceli Daniela Escalera Nogales
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA