



AGIT

14

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° 213/2019 – 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 **09:09** el día **12** de FEBRERO de **2021**, notifiqué a:

GRACO SANTA CRUZ DEL S.I.N.

CON SENTENCIA DE 11 DE DICIEMBRE DE 2020; mediante Cedula fijada en Secretaria 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. Arallay Oruste
 OFICIAL DE FIDUCIARIAS
 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 **09:10** 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 Secretaria 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. Arallay Oruste
 OFICIAL DE FIDUCIARIAS
 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.



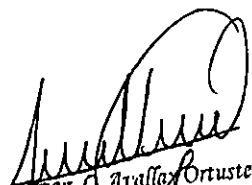
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 213/2019 – CA**

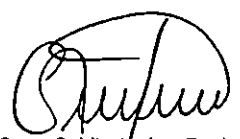
En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 09:11 el día **12** de FEBRERO de **2021**, notifiqué a:

YAMBAL BOLIVIA S.A. "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. Avalla Oruste
OFICIAL DE NOTIFICACIONES
SALA CONTENC. Y CONTENC. ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**

Sentencia N° 255

Sucre, 11 de diciembre de 2020

Expediente: 213/2019-CA
Demandante: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz – Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso: Contencioso Administrativo
Resolución impugnada: AGIT-RJ 0806/2019 de 22 de julio
Magistrado Relator: Lic. Esteban Miranda Terán

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

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 49, interpuesta por el Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, Carlos Eufrónio Camacho Vega (en adelante SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0806/2019 de 22 de julio de fs. 23 a 41; el Auto de admisión de 9 de octubre de 2019 de fs. 52; el memorial de fs. 127 a 137, que contestó la demanda; el Decreto de Autos para Sentencia de fs. 151; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 6 de marzo de 2013, el SIN notificó personalmente (fs. 9 del Anexo 1) al representante legal de YAMBAL DE BOLIVIA SA, Ricardo Rafael Urban Tuesta (en adelante el contribuyente) con la **Orden de Verificación (en adelante OV) N° 00120VI09134 de 7 de febrero de 2013** (fs. 9 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 julio, agosto y septiembre de la gestión 2010.

El 27 de noviembre de 2018, el SIN notificó mediante cédula (fs. 11.428 del Anexo 1) al contribuyente con la Vista de Cargo (en adelante VC) **N° 291879000758 de 26 de noviembre de 2018** (fs. 11.185 a 11.423 del Anexo 1), estableciendo preliminarmente la deuda tributaria de Bs739.179.- (Setecientos treinta y nueve mil ciento setenta y nueve 00/100 Bolivianos) por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA, períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010.

Mediante Memorial presentado el 27 de diciembre de 2018 (fs. 11.442 a 11.449 del Anexo 1), el contribuyente argumentó la prescripción de la facultad determinativa del SIN para los períodos fiscales verificados.

El 9 de enero de 2019, el SIN notificó mediante cédula (fs. 12.882 del Anexo 1) al contribuyente con la **Resolución Determinativa** (en adelante RD) **N° 171879002335 de 28 de diciembre de 2018** (fs. 12.612 a 12.877 del Anexo 1), que determinó la deuda tributaria de Bs295.491.- por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA, períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010.

Contra la referida RD, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 289 a 300 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 0124/2019 de 25 de abril** (fs. 368 a 385 del Anexo 2 en impugnación administrativa), que **REVOCÓ TOTALMENTE** la resolución impugnada, toda vez que, la facultad determinativa del SIN para verificar los períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, se encuentra prescrita.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 406 a 419 del Anexo 3 en impugnación administrativa); asimismo, el SIN interpuso recurso jerárquico (fs. 443 a 446 del Anexo 3 en impugnación administrativa) emitiendo la AGIT la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0806/2019 de 22 de julio** (fs. 494 a 512 del Anexo 3 en impugnación administrativa), que **CONFIRMÓ** la resolución impugnada.

Contra la referida Resolución de Recurso Jerárquico, el SIN interpuso la demanda contencioso administrativa (fs. 42 a 49), que se pasa a resolver:

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

Demanda.

Relacionando los antecedentes administrativos hasta la emisión de la resolución impugnada, señaló que la AGIT al determinar la prescripción de la facultad determinativa del SIN, no aplicó objetivamente el art. 62-I de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (en adelante CTB-2003), que prevé la suspensión del plazo de prescripción cuando se notifica con la orden de verificación.

Citando los art. 115 y 232 de la Constitución Política del Estado (en adelante CPE), 8, 59 (modificado), 60 (modificado) y 62 del CTB-2003, 29 y 32 del Decreto Supremo (en adelante DS) N° 27310, Reglamento al CTB-2003 (en adelante RCTB-2003); las Sentencias Nos. 380/2015, 463/2015, 164/2016, 183/2017, 137/2017 y 04/2019, emitidas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (en adelante TSJ), referidas a la suspensión del plazo de prescripción con la notificación de la orden de verificación; y la Sentencia Constitucional Plurinacional (en adelante SCP) N° 0007/2017-S1 de 2 de febrero de 2017, referida a la vinculatoriedad horizontal y vertical de la jurisprudencia de los máximos tribunales de justicia; denunció la vulneración del debido proceso en su vertiente de aplicación objetiva de la Ley o legalidad, porque la AGIT, sin analizar la normativa tributaria de acuerdo al art. 8 del CTB-2003, ni considerar la jurisprudencia emitida por el TSJ,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

estableció que la notificación de la orden de verificación, no suspende el plazo de prescripción, declarando prescrita la facultad determinativa del SIN.

Aseveró que, en el caso la notificación de la orden de verificación suspendió el plazo de prescripción de acuerdo a lo previsto en el art. 62 del CTB-2003; por lo que, el SIN notificó la RD N° 171879002335, cuando su facultad determinativa, se encontraba vigente.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y que se **REVOQUE** la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la RD N° 171879002335.

Admisión.

Mediante Decreto de 9 de octubre de 2019 de fs. 52, este Tribunal 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 mediante memorial de fs. 127 a 137, contestó negativamente a la demanda contenciosa administrativa, conforme a lo siguiente:

Aseveró que citar Sentencias como precedentes en la demanda, no demuestra la vulneración de derechos; asimismo, señaló que el SIN no individualizó cuál es el hecho en el que habría incurrido la AGIT y cómo es que se vulneró derechos constitucionales, existiendo carencia de carga argumentativa.

Afirmó que la demanda contenciosa administrativa no cumple con los requisitos exigidos por el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975), porque el SIN sólo expresó disconformidades genéricas, no pudiéndose presumir o prever lo que quiso decir la parte actora.

Señaló que la resolución recurrida con fundamento en el art. 29 del RCTB-2003, aclaró la diferencia entre la verificación y fiscalización; por lo que, si bien la orden de verificación concluye con la emisión de una resolución determinativa, su notificación no suspende el plazo de prescripción; toda vez que, el art. 62-I del CTB-2003, sin lugar a interpretaciones, prevé la suspensión sólo con la notificación de la orden de fiscalización.

Manifestó que la analogía prevista en el art. 8 del CTB-2003, no puede utilizarse para modificar lo taxativamente dispuesto en el art. 62-I del CTB-2003.

Arguyó que de acuerdo al art. 29 del RCTB-2003, no es posible asimilar la verificación con la fiscalización, porque sería contravenir el principio de "legalidad" previsto en el art. 6 del CTB-2003, que propugna la aplicación objetiva de la Ley vigente, sin efectuar interpretaciones extensivas; por lo que, en aplicación del art. 62-I del CTB-2003, no se

produjo la suspensión del término de prescripción, al haberse generado una verificación, no así una fiscalización.

Afirmó que la jurisprudencia citada por el SIN en la demanda contenciosa administrativa, se encuentra superada con la Sentencia N° 11/2018 de 12 de marzo, emitida por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del TSJ, referida a la diferencia entre la verificación y fiscalización, evidenciándose que la resolución impugnada, realizó un análisis acorde a la problemática.

Señaló que, en la especie, el SIN verificó el crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, a través de una orden de verificación; por lo que, no corresponde la suspensión del plazo de prescripción, porque no existe ningún vacío en el art. 62-I del CTB-2003, que posibilite recurrir a la analogía para suplir la supuesta deficiencia normativa.

Señaló que: *"...la Administración Tributaria ejerció sus facultades para determinar la Deuda Tributaria e imponer sanciones administrativas respecto al IVA de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, dentro del alcance establecido por la Ley N° 291 y toda vez que la Resolución Determinativa N° 17187912335, fue notificada el 9 de enero de 2019, bajo la Ley N° 812, norma vigente, que dispone un término de prescripción de 8 años; de acuerdo al Artículo 50, Parágrafo I del CTB, **EL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN PARA LOS PERÍODOS FISCALES JULIO, AGOSTO Y SEPTIEMBRE DE 2010, SE INICIÓ EL 1 DE ENERO DE 2011 Y CONCLUYÓ EL 31 DE DICIEMBRE DE 2018; DE MODO QUE EN EL PRESENTE CASO, DICHAS FACULTADES SE ENCUENTRAN PRESCRITAS.**"*¹ (Resaltado y mayúsculas de origen).

Petitorio.

Solicitó declarar **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta; en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

Réplica y Dúplica.

El SIN, por memorial de fs. 148 a 150, presentó réplica fuera del plazo; por lo que, la AGIT no presentó dúplica.

Tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 69 a 73, el contribuyente se apersonó al proceso en su calidad de tercero interesado; argumentando que el plazo para que el SIN verifique el crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, se encuentra prescrito, aún con la pretendida suspensión del plazo por efecto de la notificación de la orden de verificación; toda vez que: *"...para justificar si INACTIVIDAD ADMINISTRATIVA de más de 5 años que duró la fiscalización, invoca las Leyes 291 y 317 promulgadas el año 2012 (posteriores a los periodos verificados) e incluso pretende que se aplique el plazo de 8 años previsto en la Ley 812 promulgada en el año 2016, mismas que modifican el artículo 59 del Código Tributario que extienden el término de la prescripción de 4 años (vigente el año 2010 verificado). Esta pretensión de*

¹ Fs. 134 vta., último párrafo y 165, memorial que contesta la demanda.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

cómputo de 8 años **vulnera principios y garantías constitucionales** como los previstos en el artículo 123 de la Constitución Política del Estado que expresamente establece que la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, penal y corrupción; precepto que es concordante con el artículo 150 de la Ley 2492 (Código Tributario) que también establece que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo que establezca situaciones más benignas como ser plazos más cortos de prescripción, que por supuesto NO es el caso de estas Leyes (Leyes N° 291, 317 y 812).² (Resaltado, subrayado y mayúsculas de origen).

Petitorio.

Solicitó se declare **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa y se ratifique la prescripción de las facultades determinativas del SIN.

Decreto de Autos:

Estando cumplidas todas las formalidades, se emitió Decreto de Autos para Sentencia de fs. 151.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

El objeto del proceso es establecer si la determinación de la AGIT, de declarar prescrita la facultad determinativa del SIN, para verificar los períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010; fue correcta o no, considerando el plazo de prescripción previsto en el CTB-2003, vigente en dichos períodos verificados y si la notificación con la orden de verificación al contribuyente, suspendió el plazo de la prescripción.

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 (CPC-2013) 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.

Sobre el principio "iura novit curia".

El principio iura novit curia, es un principio de derecho procesal, por el que se entiende que **"el juez conoce el derecho aplicable"**; por tanto, **no es necesario que las partes prueben en un litigio lo que dicen las normas**. Este principio se encuentra relacionado con la máxima "dame los hechos, yo te daré el Derecho", que se entiende como *"da mihi factum, Tibi Dabo ius"*, o *"narra mihi factum, narro tibi ius"*, reservándole al juzgador el derecho y a las partes los hechos.

² Fs. 70 último párrafo y 70 vta. del memorial del tercero interesado.

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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 del 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 N° 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, por el 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 lapsó previsto en la Ley; por ello, se estableció 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 al 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.

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 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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Respecto a la suspensión del plazo de prescripción.

La Sentencia N° 12/2019 de 21 de agosto de 2019, emitida por la Sala Plena del TSJ, estableció que: "...Dentro del contexto señalado, se debe considerar que el procedimiento de verificación se inicia con la notificación de la orden de verificación conforme al art. 32 del D.S. N° 27310; por su parte el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación de la orden de fiscalización conforme establece el párrafo I del art. 104 del CTB, siendo que el procedimiento a seguir en ambos casos se desarrolla bajo los parámetros establecidos en los arts. 95, 96, 98 y 99 todos del CTB; es decir, que el inicio, desarrollo y culminación de la verificación y la fiscalización son realizados de la misma forma, teniendo en cuenta que, posterior a la notificación con la orden de verificación o fiscalización y previa verificación de la documentación obtenida, se procede a la emisión de la Vista de Cargo cuya notificación otorga el plazo para la presentación de descargos de 30 días; posteriormente, la Administración Tributaria tiene el plazo de 60 días para emitir la Resolución Determinativa; procedimiento que es realizado con igualdad de plazos y emisión de actuados, indistintamente si se inició con orden de verificación u orden de fiscalización, entendiéndose que el procedimiento de determinación tributaria es uno solo y es el medio por el cual la Administración Tributaria efectiviza el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de todo sujeto pasivo.

Conforme a lo expuesto precedentemente se llega al entendimiento de que al ser idénticos los procedimientos de verificación y de fiscalización, se obtiene un mismo resultado; es decir, ambos concluyen con una determinación tributaria, permitiendo este extremo la aplicación de lo establecido en el art. 8 del CTB, considerando el análisis extensivo de la normativa tributaria, toda vez que dos procedimientos idénticos con igualdad en resultados, no pueden tener efectos jurídicos tributarios diferentes, realizando una diferenciación única en cuanto a los efectos de suspensión de la prescripción, por lo que se puede establecer que tanto la notificación con la orden de fiscalización, como la notificación con la orden de verificación son causales de suspensión de la determinación tributaria; más aun considerando que dentro la aplicación de la prescripción, esta se interrumpe con la notificación de la Resolución Determinativa, indistintamente esta sea iniciada por orden de fiscalización o por orden de verificación, conforme dispone el inc. a) del art. 61 del CTB, **por lo que análogamente se puede establecer que la suspensión de 6 meses establecida en el párrafo I del art. 62 del CTB, es aplicable también con la notificación de la Orden de Verificación...**" (Resaltado añadido).

Resolución del caso en concreto:

De acuerdo a los argumentos expuestos por el SIN en la demanda contenciosa administrativa y la contestación de la AGIT como demandado, la controversia traída a este Tribunal, radica en establecer si la suspensión del plazo de prescripción prevista en el art. 62-I del CTB-2003, se aplica cuando la Administración Tributaria ejerce su facultad determinativa, notificando la orden de verificación; de cuya aplicación, dependerá si la facultad determinativa del SIN, se encuentra prescrita o no; así, para establecer si la causal de suspensión, ocurrió dentro el plazo de prescripción previsto para ejercer la facultad determinativa, se debe realizar de forma previa el cómputo de dicho término; correspondiendo aclarar que este aspecto, de ninguna forma vulnera el principio de "congruencia" como elemento del debido proceso; toda vez que, cómo se señaló, la ocurrencia de la causal de suspensión, no puede ser verificada, sin antes constatar si ocurrió dentro el plazo de prescripción.

Por otra parte, conforme al debido proceso, se notificó al contribuyente, para que en resguardo de sus derechos como tercero interesado dentro el proceso, expusiera los argumentos que considere convenientes; señalando que, corresponde la aplicación de los

preceptos legales que regulan la prescripción de las facultades del SIN, vigentes al momento del vencimiento de los periodos fiscales verificados, tomando en cuenta la prohibición de aplicar retroactivamente la norma tributaria establecida en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003.

Consiguientemente, conforme al principio "**iura novit curia**", la prohibición de aplicar retroactivamente la norma tributaria, establecida en los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB-2003 y 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; se aplicará la normativa tributaria que se encontraba vigente cuando ocurrieron los vencimientos de pago de los períodos fiscales verificados.

En ese sentido, considerando que el vencimiento de pago de los períodos fiscales julio, agosto y septiembre/2010 del IVA, **ocurrieron en la gestión 2010**, 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 párrafo 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 julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, inició el 1^{ro} de enero del 2011 y concluyó el 31 de diciembre de 2014, **operando la prescripción el 1^{ro} de enero de 2015**.

Respecto a la suspensión del término de prescripción, corresponde señalar que, de acuerdo con los fundamentos expuestos en la Sentencia 12/2019 de 21 de agosto de 2019, emitida por Sala Plena del TSJ, la notificación de la orden de verificación también suspende el plazo de prescripción conforme prevé el art. 62-I del CTB-2003; no obstante, se debe considerar adicionalmente, lo siguiente:

El art. 103 del CTB-2003, dispone: "*(Verificación del Cumplimiento de Deberes Formales y de la Obligación de Emitir Factura). La Administración Tributaria podrá **verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos y de su obligación de emitir factura**, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo. Si éste no supiera o se negara a firmar, se hará constar el hecho con testigo de actuación. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

quien realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando sus actos y omisiones inexcusablemente a este último." (Resaltado añadido).

En ese contexto, cuando la Administración Tributaria tiene conocimiento de un Incumplimiento de Deberes Formales (en adelante IDF), en ejercicio de su facultad sancionadora, inicia el procedimiento administrativo denominado sumario contravencional, esto con el fin de establecer si el contribuyente incurrió o no, en la comisión de una conducta contraventora.

El SIN, a través de su facultad normativa prevista en el art. 64 del CTB-2003, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0033-16 de 25 de noviembre de 2016, clasificando IDF en su art. 2, de la siguiente forma:

"1. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES DE CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL:

a) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro de contribuyentes. b) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con la presentación de Declaraciones Juradas.

c) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro y envío de la información obligatoria.

d) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el deber de información.

e) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados a Agentes de Información.

f) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con medios de control fiscal.

g) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

h) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados a operativos de control.

2. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES DE CONTRIBUYENTES DE RÉGIMENES ESPECIALES:

a) Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado.

b) Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Sistema Tributario Integrado.

c) Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Régimen Agropecuario Unificado.

II. Las sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales establecidas para el Régimen General, se dividen por tipo de contribuyente en:

1. Persona Natural, Empresa Unipersonal y Sucesión Indivisa; y

2. Persona Jurídica."

Por otra parte, el art. 104-I del CTB-2003, dispone: "*I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, é investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.*" (Resaltado y subrayado, añadidos).

En ese contexto, el CTB-2003 claramente establece que, la facultad de **verificación** es ejercida para imponer sanciones por la comisión de IDF; y la facultad de **fiscalización**, es ejercida para determinar la deuda tributaria.

Sin embargo, corresponde señalar que conforme el art. 104-I del CTB-2003, cuando la Administración Tributaria ejerce su facultad de determinación de la deuda tributaria, a través de una fiscalización, también puede ejercer sus facultades de control, **verificación** e investigación.

Después de establecer la diferencia entre la verificación (para establecer IDF) y la fiscalización (para establecer la deuda tributaria) y; además, especificar que la fiscalización se iniciará con una Orden de Fiscalización, el CTB-2003 no prevé que, la facultad de determinación deba realizarse a través de una Orden de Verificación, acto administrativo que, sólo aparece en el RCTB-2003, veamos.

El art. 29 del RCTB-2003, reglamenta lo siguiente: "*(DETERMINACIÓN DE LA DEUDA POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN). La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, se clasifican en:*

a) Determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal.

b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos.

*c) **Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar.***

d) Verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

*Si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b) y c) **se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporará los cargos que correspondieran.*** (Resaltado añadido).

Así, la facultad de "verificación" de la Administración Tributaria, se utiliza indistintamente, tanto para: **1. Verificar y controlar puntualmente los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar**; como para: **2. Verificar y controlar el cumplimiento de deberes formales**; sin embargo, nótese que, conforme al art. 103 del CTB-2003, la facultad de verificación se refiere únicamente a la imposición de sanciones a través del sumario contravencional, cuando el contribuyente incurre en IDF.

Continuando con la reglamentación, los arts. 31 y 32 del RCTB-2003, disponen lo siguiente: "*ARTÍCULO 31.- (REQUISITOS PARA EL INICIO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN TOTAL O PARCIAL). Conforme a lo establecido en el Parágrafo I del Artículo 104 de la Ley Nº 2492, las determinaciones totales y parciales se iniciarán con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con la **Orden de Fiscalización** que estará suscrita por la autoridad competente determinada por la Administración Tributaria consignando, como mínimo, la siguiente información:*

*ARTÍCULO 32.- (PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN Y CONTROL PUNTUAL). El procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una **Orden de Verificación** que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por reglamento de la Administración Tributaria.*" (Resaltado añadido).

A partir de estas disposiciones, se reglamenta el uso de la orden de fiscalización y de la orden de verificación, para que la Administración Tributaria ejerza su facultad de determinación de la deuda tributaria, en el marco de la clasificación realizada en el art. 29 del mismo RCTB-2003; empero, esto no significa que, pese a la clasificación realizada, la Administración Tributaria no se encuentre ejerciendo su facultad de fiscalización delimitada en el art. 104-I del CTB-2003, ya que en los hechos, sólo se reglamentó el ejercicio de la facultad de fiscalización, aún si se hubiese utilizado el término verificación (propio para



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

establecer la comisión de IDF); por lo que, independientemente de iniciarse la fiscalización a través de una orden de fiscalización o de una orden de verificación, la Administración Tributaria ejerce su facultad de fiscalización prevista en el art. 104-I del CTB-2003.

En ese contexto, cuando el art. 62-I del CTB-2003, establece que el término de la prescripción se suspende con el inicio de la fiscalización, se refiere a la facultad de fiscalización, delimitada en el art. 104-I del mismo CTB-2003, que engloba tanto a las actividades realizadas sea a través de una orden de fiscalización o de una orden de verificación.

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

PERIODOS FISCALES		
JULIO, AGOSTO Y SEPTIEMBRE - 2010		
INICIO DE COMPUTO		
INICIO DE COMPUTO ART. 60 CTB-2003	CAUSALES DE SUSPENSIÓN ART. 62 CTB-2003	TIEMPO TRANSCURRIDO 1 ^{ER} PERIODO
1/1/2011	NOTIFICACIÓN OV 06/03/2013	2 AÑOS, 2 MESES Y 5 DÍAS
PLAZO SUSPENDIDO		
FECHA DE INICIO ART. 62 CTB-2003	FECHA DE CONCLUSION ART. 62 CTB-2003	PLAZO SUSPENDIDO
6/3/2013	6/9/2013	6 MESES
CONTINUACIÓN DEL PLAZO		
FECHA DE INICIO ART. 62 CTB-2003	FECHA DE NOTIFICACIÓN DE LA RD	TIEMPO TRANSCURRIDO 2 ^{DO} PERIODO
7/9/2013	9/1/2019	5 AÑOS, 10 MESES Y 2 DÍAS
COMPUTO TOTAL		
TIEMPO TRANSCURRIDO 1 ^{ER} PERIODO	TIEMPO TRANSCURRIDO 2 ^{DO} PERIODO	PLAZO TOTAL (1 ^{ER} PERIODO + 2 ^{DO} PERIODO)
2 AÑOS, 2 MESES Y 5 DÍAS	5 AÑOS, 10 MESES Y 2 DÍAS	8 AÑOS Y 7 DÍAS

De acuerdo al cómputo expuesto, habiendo el SIN notificado mediante cédula la RD N° 171879002335 de 28 de diciembre de 2018, el **9 de enero de 2019**; 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, **transcurrieron 8 años y 7 días**.

Conclusión.

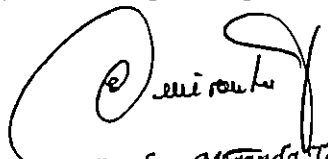
Conforme a lo expuesto, se advierte que la autoridad demandada al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0124/2019, que revocó la RD N° 171879002335, porque la facultad determinativa del SIN, con relación a los períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, se encontraba prescrita; aunque con otros fundamentos legales respecto a la normativa tributaria vigente aplicable a los períodos fiscales verificados y a la suspensión del plazo de prescripción, dispuso correctamente la prescripción de la facultad determinativa del SIN, correspondiendo en consecuencia declarar improbadamente la demanda; toda vez, que pese haberse demostrado

que corresponde aplicar la suspensión del plazo de prescripción, es evidente que el SIN notificó la referida RD, cuando su facultad determinativa se encontraba prescrita.

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 **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 49, interpuesta por el Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, Carlos Eufrónio Camacho Vega; en consecuencia, con fundamentación legal propia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0806/2016 de 22 de julio, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0124/2019 de 25 de abril; dejándose sin efecto la RD N° 171879002335 de 28 de diciembre de 2018 y declarando prescrita la facultad determinativa del SIN, respecto a la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los períodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010.


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 Camacho Vega
SECRETARIO DE 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° 255

Fecha: 11 de diciembre de 2020

Libro Tomas de Razón N° 1


Lic. Camacho Vega
SECRETARIO DE SALA
CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA