



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 080/16 - 28/04/16

H.R. N° 1936 - 04/05/16

28-04-16

09-32

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 279/2015.  
**FECHA:** Sucre, 25 de junio de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 542/2009.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0301/2009 pronunciada el 28 de agosto de 2009 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fojas 74 a 76, la contestación de fojas 96 a 100, la réplica de fojas 105 a 106, la dúplica que cursa de fojas 110 a 112 y los antecedentes del proceso.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerente Sectorial de Hidrocarburos a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, en su demanda solicita la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0301/2009 y que en definitiva, se confirme la Resolución Determinativa N° 053/2008, exponiendo los siguientes argumentos:

- i. Que la Administración Tributaria efectuó una fiscalización bajo la modalidad Orden de Verificación Interna, de las obligaciones impositivas del contribuyente VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2003, dicha verificación la realizó sobre base cierta. El 23 de diciembre de 2008, se emitió la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 053/2008.
- ii. Dicho acto administrativo tributario fue revocado como emergencia del recurso de alzada planteado por la contribuyente, motivo por el que a su vez, la Administración Tributaria, planteó el recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución de recurso jerárquico que es recurrida en el presente proceso.
- iii. Citando la Sentencia 217/2008 de 27 de agosto emitida por la Sala Plena de este Tribunal, señala que el hecho generador del presente proceso, se produjo en los periodos julio, agosto y septiembre de 2003, por tanto, el término de la prescripción de acuerdo al marco legal señalado por el art. 52 de la Ley N° 1340 y conforme al art. 53 *in fine*, debió computarse desde el 1 de enero de 2004 y su vencimiento era el 31 de diciembre de 2008 y siendo que la Resolución Determinativa 53/2008 fue notificada el 31 de diciembre

de 2008, interrumpió la prescripción y se encontraba dentro del término vigente para surtir sus efectos legales.

- iv. Agrega que en el marco del entendimiento contenido en la Sentencia Constitucional 0028/2005 de 28 de abril, los hechos generadores se produjeron durante la vigencia de la Ley N° 1340, que estableció un plazo de prescripción de cinco años para que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos y otros; plazo que empieza a computarse conforme con el art. 53 del Código Tributario, desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador, entendiéndose que para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo, lo que implica que la acción de la administración para determinar y cobrar obligaciones correspondientes a hechos generadores acaecidos antes del mes de noviembre de 2003, prescribe a los cinco años, por ello, la interpretación de la autoridad demandada, implícitamente recorta el término de la prescripción para los hechos generadores acaecidos antes de noviembre de 2003, a cuatro años, contraviniendo el mismo Código Tributario y demás normas tributarias, sin observar fallos de tribunales cuyos fallos están revestidos de obligatoriedad como los referido, cuyas partes pertinentes fueron glosadas.
- v. Cita también el Auto Supremo N° 309 de 1 de agosto de 2008, y señala que en lo que concierne a la prescripción, la multa por mora establecida en la Ley N° 1340, y la sanción por evasión también establecida por la misma ley, que es una forma o tipo de contravención, no pueden ser dejadas sin efecto en aplicación a lo dispuesto por el art. 150 del Código Tributario boliviano (Ley N° 2492), precisamente porque los periodos observados son julio, agosto y septiembre de 2003.
- vi. Concluye su argumentación señalando que: a) la Autoridad General de Impugnación Tributaria, admite que el hecho generador, la calificación de la conducta y la determinación de la deuda tributaria de VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA., han sido originados desde la cobertura y competencia de la Ley N° 1340; b) que al tener ese tratamiento y de acuerdo a la Sentencia Constitucional N° 0028/2005, todos los procesos iniciados durante la vigencia de la Ley N° 1340, deben seguir bajo la misma tutela y c) que el hecho generador data de la gestión 2003, periodo agosto, es decir, que se produjeron durante la vigencia de la Ley N° 1340, que estableció un plazo de prescripción de cinco años para que la Administración pueda determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos y otros.

**CONSIDERANDO II:** Que ante esa demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta negativamente señalando:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 542/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- a) Que el art. 52 de la Ley N° 1340 dispone que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva y aplicar multas, prescribe por el transcurso de 5 años computable desde el 1 de enero del año siguiente aquel en el que se cometió el delito o la infracción. Por su parte el art. 59 de la Ley N° 2492 señala que prescriben a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria.
- b) En materia de ilícitos tributarios, el art. 33 de la CPE abrogada, aplicable a la caso establece que la Ley rige para lo venidero salvo en materia penal cuando beneficie al delincuente, en ese sentido el art. 150 de la Ley N° 2492 prevé la no retroactividad de las normas tributarias salvo aquellas que supriman ilícitos, o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable. Indicó que los plazos de la prescripción, que son inherentes a materia sustantiva y no adjetiva, es de la aplicación de la norma vigente al momento de ocurridos los hechos, sin embargo en el campo de ilícitos son aplicables las leyes que establezcan términos de prescripción más breve o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, debiendo aplicarse en forma retroactiva la ley penal Tributaria más benigna ala infractor, solo en relación al cómputo de prescripción para la sanción, por ser materia penal tributaria, por lo que corresponde el computo de la prescripción de 4 años, conforme disponen los arts. 59 num. 3 y 154. I de la Ley N° 2492.

Que en consecuencia, la prescripción de la sanción correspondiente al IVA e IT de los periodos julio, agosto y septiembre 2003, se inició a partir del 1 de enero de la año siguiente, es decir el 1 de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2007, por lo que la notificación con la Resolución Determinativa se efectuó cuando la facultad para interponer sanciones se encontraba prescrita.

- c) Respecto a la SC 0028/2005 de 28 de abril, señala que de su lectura, se colige que la retroactividad prevista en el art. 33 de la CPE, se aplica a la comisión de ilícitos tributarios en general, fundamento que es vinculante.

Con relación a la Sentencia 217/2008 refiere que esta se pronuncia sobre la prescripción de la obligación y no sobre la prescripción de la sanción, por lo que el caso de autos no es análogo, siendo impertinente su invocación.

Sobre el A°S° N° 309 de 1 de agosto de 2008, erróneamente invocado, se refiere a la calificación de la conducta y no versa sobre la prescripción más breve de la contravención de incumplimiento de deber formal, por lo que resulta impertinente e inaplicable. Agrega que los Autos Supremos no constituyen fuentes del derecho tributario, sino son precedentes jurisdiccionales que constituyen la jurisprudencia boliviana en distintos ámbitos, empero no serían vinculantes cuando existen leyes expresas (arts. 66 de la Ley N° 1340 y 150 de la Ley N° 2492) que prevén la procedencia de la irretroactividad en el ámbito de ilícitos tributarios.

Concluye solicitando se declare improbadada la demanda.

**CONSIDERANDO III:** De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada en el presente proceso, se concluye que como emergencia de la Orden de Verificación N° 7808OVE0007 con relación al IVA e IT, sobre todos los hechos y/o elementos relacionados con el débito Fiscal IVA y el efecto respectivo en el IT (fs. 2 a 8 del Anexo N° 3), se determinó la existencia de la contravención tributaria que fue sancionada en la **Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 53/2008 de 23 de diciembre de 2008**, en la que se determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA., la cual ascendió a la suma de 256.967 UFV, correspondiente al impuesto determinado, accesorios de Ley y la calificación preliminar de sanción calculada de acuerdo a detalle (cuadros adjuntos); asimismo, se calificó la conducta como evasión fiscal, sancionada con el 50% sobre el tributo omitido determinado, con la suma de 63.114 UFV.

La empresa VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA., impugnó la antedicha resolución a través del recurso de alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0080/2009 de 1 de junio de 2009, la cual revocó parcialmente la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 53/2008 de 23 de diciembre de 2008, acto administrativo tributario contra el que tanto la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos nacionales, como VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA. interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0301/2009 de 28 de agosto de 2009, que confirmó la resolución de alzada, por tanto, quedó sin efecto la sanción por la conducta calificada como evasión por los periodos julio, agosto y septiembre 2003 por prescripción, y se mantuvo firme y subsistente la deuda tributaria del IVA e IT de los periodos julio, agosto y septiembre de 2003 en la suma de Bs. 284.065 equivalentes a 193.852 UFV, de conformidad al inc. b) del art. 212. I de la Ley N° 3092. La autoridad demandada consideró que en lo referido a los plazos de prescripción de las sanciones, los arts. 66 de la Ley N° 1340 (CTb) y 150 de la Ley N° 2492 (CTb) disponen que las normas tributarias regirán para el futuro, y que sólo tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Sobre el punto, la entidad demandante, al exponer su pretensión señala que el hecho generador del presente proceso, se produjo en los periodos julio, agosto y septiembre de 2003, y que por ello, el término de la prescripción era de cinco años como manda el art. 52 de la Ley N° 1340.

Ahora bien el art. 59 de la Ley N° 2492 se refiere en su párrafo "(...) I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1.-Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2.- Determinar la deuda tributaria; 3.-Imponer sanciones administrativas y 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria...".

Por su parte el art. 150 se refiere a: **(Retroactividad).** Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 542/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

*prescripción más breves, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.*

Asimismo la SC N° 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, sienta como jurisprudencia que en el ámbito administrativo sancionatorio rige la regla del **tempus comissi delicti**, que establece que la ley aplicable es aquella vigente al momento de cometerse el delito, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, aplicándose esta excepción de la ley más favorable tanto a delitos como contravenciones tributarias, la referida Sentencia Constitucional expresamente señala: *“Así, respecto a la aplicación de la norma procesal y sustantiva en el tiempo, la jurisprudencia puntualizó lo siguiente: “la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna” (así las SSCC 1055/2006-R, 0386/2004-R entre otras). Conforme este entendimiento, es claro que en el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus comissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de las acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior, sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento...”*. En el presente caso, de conformidad a la jurisprudencia constitucional indicada, es aplicable la retroactividad de las sanciones más benignas y prescripciones más breves, prevista en el art. 150 del Código Tributario vigente, y es posible aplicar en el cómputo del término de la prescripción, el principio de favorabilidad señalado por el art. 123 de la Constitución Política del Estado, que en lo pertinente señala: *“la ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto .... en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado...”*.

Al respecto, la facultad de la Administración Tributaria, para aplicar sanciones a VINTAGE PRETROLEUM BOLIVIANA LTDA., por lo periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2003, se encontraría prescrita, debido a que el cómputo comenzó a correr el 1 de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2007, y la Resolución Determinativa **GSH-DTJC N° 53/2008 de 23 de diciembre de 2008** fue notificada el **30 de diciembre de 2008**, cuando su facultad de la Administración Tributaria para interponer sanciones se encontraba prescrita.

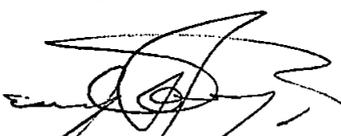
El argumento expuesto, justifica también la inaplicabilidad del Auto Supremo 309 emitido el 1 de agosto de 2008 por la Sala Social y Administrativa Primera de la extinta Corte Suprema de Justicia de la Nación.

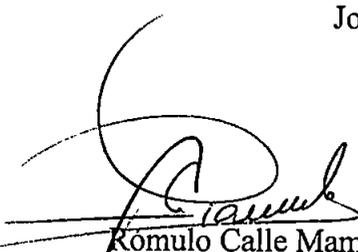
Consecuentemente, esta Sala Plena no encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

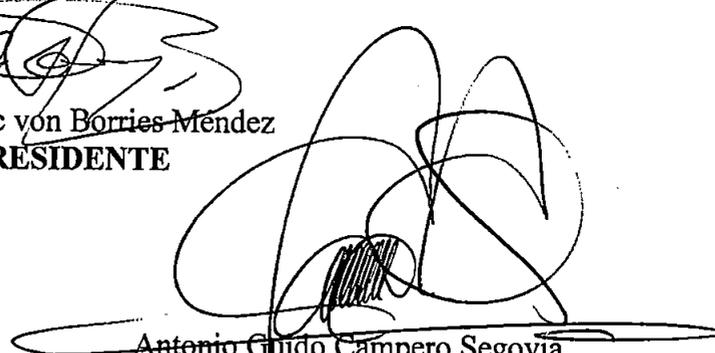
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** demanda y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0301/2009 pronunciada el 28 de agosto de 2009 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

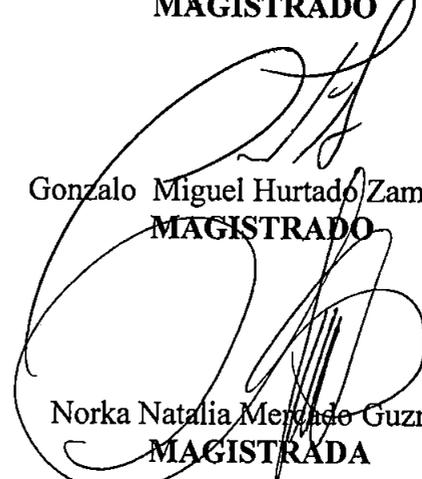
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

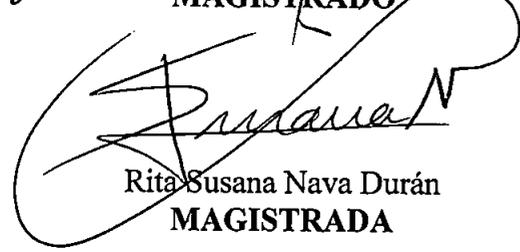
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

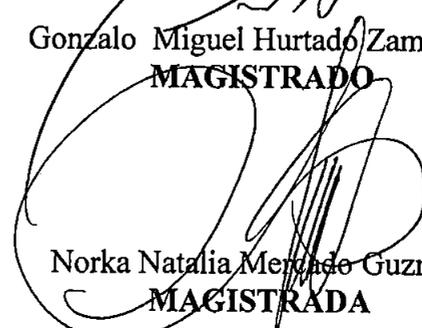
  
Romulo Calle Mamani  
**DECANO**

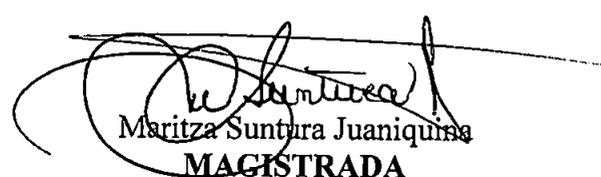
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

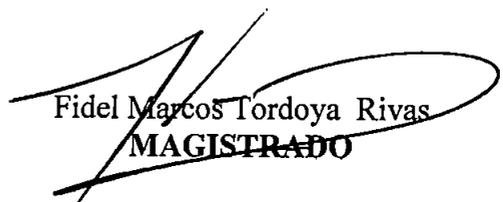
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

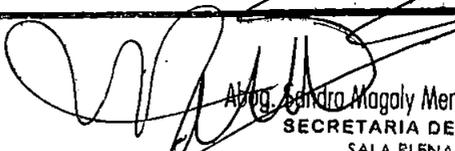
  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquima  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2015 -	
SENTENCIA N° 279 FECHA 25 de junio	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015	
Cooperme - VOTO DISIDENTE: .....	

  
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA