



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 032/16-19/02/16

H.R. N° 753-24/02/16

79-2-16
70:13

SALA PLENA

26

SENTENCIA: 303/2015.
FECHA: Sucre, 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE N°: 541/2009.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

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 0299/2009 de 28 de agosto de 2009, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda fs. 72 a 75; la contestación de fs. 82 a 86, réplica de fs. 104 a 105; dúplica de fs. 109 a 111; decreto de autos de fs. 113, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: La demandante manifiesta que la Administración Tributaria procedió a la fiscalización bajo la modalidad de Orden de Verificación Interna sobre base cierta, de las obligaciones impositivas del contribuyente VINTAGE PETROLOEUM BOLIVIANA LTDA., a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en relación al Impuesto al Valor Agregado IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones IT, correspondientes a los periodos enero, febrero y marzo de 2003, habiéndose emitido en 23 de diciembre de 2008 la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 051/2008, contra la que el contribuyente dedujo el Recurso de Alzada resuelto mediante la Resolución ARIT SCZ/RA 0078/2009 de 1 de junio de 2009, impugnada también vía Recurso Jerárquico, habiendo dictado la Autoridad General de Impugnación Tributaria la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/ 0299/2009.

En cuanto a los fundamentos técnicos jurídicos que sustentan su demanda, transcribiendo parte de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0300/2009 (queriendo referirse a la Resolución N° 0299) en lo referente al cómputo de la prescripción de la sanción para el IVA y el IT, así como a la Sentencia 217/2008 de 27 de agosto emitida por este Tribunal, referida también al mismo tema, la Sentencia Constitucional 0028/2005 de 28 de abril, que se pronuncia sobre el instituto de la prescripción en materia tributaria y el Auto Supremo N° 309 de 1 de agosto de 2008 (no indica de que Sala), refiere que el derecho a determinar la sanción de la gestión 2003, no prescribió el 31 de diciembre de 2007 como equivocadamente entendió la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que -indica-, debe revocarse tal determinación y mantener firme y subsistente en todos sus términos la Resolución Determinativa impugnada.

Como conclusiones señala que la Autoridad de Impugnación Tributaria reconoció que el hecho generador, la calificación de la conducta del contribuyente y la determinación de su deuda tributaria fueron originados desde la cobertura y competencia de la Ley N° 1340, que de acuerdo a la Sentencia Constitucional precedentemente citada, los procesos iniciados en vigencia de aquella Ley, deben seguir bajo la misma tutela, debiendo tenerse presente que el hecho generador data de los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2003 cuando se encontraba vigente dicha Ley que establecía un plazo de cinco años para que se opere la prescripción, por lo que la acción de la Administración Tributaria para efectuar tareas de verificación y determinar un adeudo tributario no prescribió, habiéndose demostrado que no estuvo en estado de inactividad que implique la prescripción de su derecho.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda mediante providencia de fs. 78, fue corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo esta citada legalmente a fojas 98, quién mediante memorial que cursa de fs. 82 a 86, responde negativamente a la demanda incoada, haciendo mención al art. 141 del DS N° 29894 de 7 de febrero de 2009, que con arreglo al art. 172 num. 8 de la nueva Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, determinan que la ex Superintendencia Tributaria General y ex Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, continuando con sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones.

Efectuando un resumen de los términos de la demanda, en la respuesta se indica, que el art. 52 de la Ley N° 1340 establece un plazo de cinco años a contar desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se cometió el delito o la infracción, para que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva prescriba, menciona también el art. 59 de la Ley N° 2492 que establece un plazo de prescripción de cuatro años y refiere que en materia de ilícitos tributarios, el art. 33 de la CPE abrogada, aplicable al caso de autos, establece que la ley rige para lo venidero teniendo carácter retroactivo únicamente en materia penal cuando beneficie al delincuente, disponiendo dentro de este marco constitucional el art. 150 de la Ley N° 2492, que las normas tributarias no tienen carácter retroactivo salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o que beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, arribando a la conclusión de que en cuanto a plazos de prescripción, es de aplicación la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos en virtud a la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, motivo por el cual se operó la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones correspondiente al IVA e IT de los periodos de enero, febrero y marzo de 2003 del contribuyente VINTAGE PETROLOEUM BOLIVIANA LTDA., teniendo en cuenta que la notificación con la Resolución Determinativa fue notificada el 30 de diciembre de 2008.

En relación a la supuesta vulneración de la jurisprudencia constitucional alegada por el demandante, añade que la SC 0028/2005 de 28 de abril de 2005 que hace mención a la potestad de la Administración Tributaria para imponer sanciones, posee el carácter vinculante por mandato del art. 44



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 541/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de la Ley N° 1836, debiendo por tanto aplicarse la disposición del art. 33 de la CPE abrogada, porque el caso de autos versa sobre prescripción de la sanción por ilícito tributario, y la aplicación retroactiva de la norma punitiva más favorable para el sujeto pasivo. Sobre la SC 217/2008, señala que ésta es clara cuando establece que el término de la prescripción se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el hecho generador, debiendo entenderse que para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica como el caso del IVA, el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo, estando por tanto equivocada la concepción del demandante cuando afirma que el término de la prescripción sería extensible a siete años conforme prescribe el art. 52 del Código Tributario, a más de que no tomó en cuenta que aquella Sentencia Constitucional se pronuncia sobre la prescripción de la obligación tributaria y no sobre la prescripción de la sanción, resultando por ello impertinente su invocación por referirse a un caso distinto al de análisis.

Finalmente señala que el Auto Supremo 309 de 1 de agosto de 2008, citado también en la demanda se refiere a la omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas y a la calificación de la conducta tributaria del contribuyente como evasión, situación totalmente diferente al objeto de la demanda por lo que no tienen ningún sentido entrar a su análisis en vista de que no versa sobre prescripciones más breves. Con estos fundamentos solicita se declare Improbada la demanda y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0299/2009 de 28 de Agosto de 2009 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que la problemática en el caso de estudio radica concretamente en el hecho de que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, afirma que la acción para imponer la sanción por la conducta calificada como evasión del contribuyente VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTDA., correspondientes al IVA y su efecto en el IT de los periodos enero, febrero y marzo de 2003 no había prescrito por su inactividad, mientras que contradiciendo la postura de la entidad demandante, la Autoridad General de Impugnación Tributaria afirma que el término de la prescripción se habría cumplido, en virtud a que al caso se aplicaría el término de la prescripción más corto establecido por el art. 59 de la Ley N° 2492.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

1.- La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió al proceso de Fiscalización bajo la modalidad de Orden de Verificación Interna del Contribuyente VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTDA. (fs. 2 del anexo3), emitiendo como resultado final de este proceso la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 51/2008 de 23 de diciembre de 2008, determinando la obligación impositiva del contribuyente en un monto total de UFVs 331.058 (Trescientos treinta y un mil cincuenta y ocho Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalentes a Bs. 485.121 (Cuatrocientos ochenta y cinco mil ciento veintinueve 00/100

Bolivianos), suma que incluye el tributo omitido, accesorios de ley y calificación preliminar de la sanción, correspondiente al IVA e IT por los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2003. En esta Resolución **se sanciona** al contribuyente por la infracción tributaria de evasión fiscal correspondiente al 50% del tributo omitido (fs. 258 a 270 anexo 4).

2.- VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTDA., en los términos del memorial que discurre a fs. 131 a 136 del anexo 1, formuló contra la Resolución Determinativa referida en el punto que precede Recurso de Alzada ante la entonces Superintendencia Tributaria Regional de Santa Cruz, actual Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, alegando como principal fundamento del Recurso de Impugnación, la improcedencia de la deuda tributaria, de la determinación de ingresos no facturados y adujo una incorrecta calificación de la conducta tributaria e imposibilidad de aplicar la sanción, mereciendo este Recurso la Resolución ARIT-SCZ/RA 0078/2009, en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria resolvió **revocar parcialmente** el acto administrativo impugnado, con el fundamento que *el derecho de la Administración Tributaria para imponer sanciones se encontraba prescrito*, habida cuenta que tratándose de una verificación a los periodos fiscales IVA e IT de enero, febrero y marzo de 2003, por mandato del art. 150 de la Ley N° 2492, la normativa aplicable era la Ley N° 1340 y que de acuerdo al art. 59 del Código Tributario vigente la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas prescribe en 4 años (fs. 203 a 211 anexo 2).

3.- La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, notificada con la Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 212 anexo 2), formuló Recurso Jerárquico aduciendo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, con su decisión equivocó conceptos en relación al cómputo de la prescripción, porque el régimen de prescripción de las normas sancionadoras en materia tributaria no puede ser confundido con el régimen de la prescripción de la obligación tributaria, toda vez que la obligación y sanción tributarias parten de presupuestos diferentes por lo que no puede aplicarse retroactivamente la Ley N° 2492 a hechos generados en vigencia de la Ley N° 1340.

El recurso del SIN fue resuelto a través de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0299/2009 de 28 de agosto de 2009, en que la AGIT confirma la Resolución del inferior, dejando sin efecto la sanción por la conducta calificada como evasión, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2003, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria del IVA e IT de dichos periodos en Bs. 368.779 (Bolivianos trescientos sesenta y ocho mil setecientos setenta y nueve) equivalentes a 251.663 UFVs (doscientos cincuenta y un mil seis cientos sesenta y tres Unidades de Fomento a la Vivienda).

Así establecidos los antecedentes, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia ejercer control de legalidad sobre los actos administrativos llevados a cabo en sede administrativa, para otorgar, si así correspondiese, la razón en la pretensión del demandante, o por el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 541/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

contrario dar por bien hecho lo actuado por la Autoridad Regional y General de Impugnación Tributaria.

A este fin, para establecer que norma debe ser aplicada en la resolución de la controversia, y determinar si efectivamente la atribución de la Administración Tributaria **para aplicar sanciones** habría prescrito; es necesario considerar dos aspectos principales a saber: **a)** El momento en que nace el hecho generador de la obligación tributaria, sobre el cual la Administración Tributaria ejerce su facultad de investigación, verificación, fiscalización determinación y ejecución y **b)** La facultad de imponer una sanción que se trasunta en una consecuencia de la transgresión al ordenamiento jurídico, en este caso al ordenamiento jurídico-tributario. No debe perderse de lado que cuando se ingresa al campo de las sanciones, se ingresa al campo del Derecho Tributario Punitivo o Sancionador.

De acuerdo al momento de nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria, (periodos fiscalizados enero/2003, febrero/2003 y marzo/2003), correspondía dar aplicación a la ley N° 1340, así lo establece la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492 cuando señala: *"Primera. Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las leyes N° 1340, de 28 de mayo de 1992 (...)"*, disposición que permite consecuentemente la aplicación del art. 52 de la Ley N° 1340 en materia de prescripciones, que determina: *"La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes, y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años"*, computándose este plazo desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador. Concordante con las normas citadas y glosadas, el DS N° 27310 explica que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubiesen acontecido antes de la Ley N° 2492 -como el caso de autos-, se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en el Código Tributario abrogado (Ley N° 1340), estando aclarado entonces que definitivamente, las normas aplicables al caso de estudio se hallan contenidas en la Ley N° 1340, debiendo aplicarse en la resolución del asunto el art. 52 glosado.

Ahora bien al haberse calificado la conducta del contribuyente VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTDA. como **evasión fiscal**, y establecido la **sanción** con la multa del 50% sobre el monto total establecido como adeudo tributario, se ingresa al campo de los ilícitos tributarios o -como ya se dijo- a la esfera del Derecho Tributario sancionador o punitivo, haciendo factible la aplicación del art. 33 de la CPE de 2 de febrero de 1967, que en una aplicación e interpretación armónica y conjunta con los arts. 66 de la Ley N° 1340 *que determina que la aplicación de las normas tributarias punitivas solo regirá para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves*, art. 59 de la Ley 2492 que señala: *"(Prescripción I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. Determinar la deuda tributaria. Imponer sanciones*

administrativas. Ejercer su facultad de ejecución tributaria” y el art. 150 de la Ley 2492 que establece la retroactividad de las normas tributarias sólo en casos 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, permite afirmar que, la facultad de la Administración Tributaria para aplicar la sanción por el ilícito de evasión fiscal en el caso del contribuyente indicado habría prescrito tomando en cuenta el siguiente detalle:

- El hecho generador de la obligación tributaria, data de los periodos enero, febrero y marzo de 2003, debiendo aplicarse la Ley N° 1340.
- Por mandato expreso del art. 59 de la Ley N° 2492 aplicable en vía de excepción retroactivamente conforme dispone el art. 150 de dicha Ley, la facultad de la Administración Tributaria para imponer la sanción habría prescrito en 4 (cuatro) años.
- El cómputo de la prescripción según el art. 60. I de la Ley N° 2492 empieza a correr a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, iniciándose entonces este cómputo el 1 de enero de 2004, operándose el vencimiento de este plazo **el 31 de diciembre de 2007.**
- El contribuyente VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTDA., conforme consta en la diligencia de fs. 274 del anexo 4, fue notificado con la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 51/2008 de 23 de diciembre de 2008 a hrs. 9:40 del día **martes 30 de diciembre de 2008**, cuando la prescripción ya se operó un año antes.

Lo precedentemente relacionado permite afirmar a este tribunal, que la prescripción alegada a su favor por el sujeto pasivo de la relación tributaria en sede administrativa, a tiempo de formular los recursos impugnativos se operó en virtud a las disposiciones legales citadas y glosadas en la presente resolución y que se constituyen en el asidero legal de la misma, habiendo en consecuencia, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria así como la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dado cabal aplicación a las normas tributarias a momento de dictar las Resoluciones en sede administrativa, no siendo evidentes las infracciones acusadas por el demandante en la demanda contencioso administrativa planteada en esta instancia, correspondiendo desestimar la pretensión del actor.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda de fs. 72 a 75, y en su mérito subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0299/2009 de 28 de agosto de 2009 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así como la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0078/2009 de 1 de junio de 2009.

No suscriben los Magistrados Rómulo Calle Mamani y Maritza Suntura Juaniquina por emitir votos disidentes.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 541/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra 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

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

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: ... 2015 ...	
SENTENCIA N° ... 303 ... FECHA ... 25 de Julio de 2010	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ... 1/2015 ...	
Dr. Remulo Cello Mamani Dra. Maritza Santiva Juaniquera	
VOTO DISIDENTE:	

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