



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

34

SALA PLENA

13-2-16  
10:17

**SENTENCIA:** 357/2015.  
**FECHA:** Sucre, 21 de julio de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 93/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Villa.

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

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fojas 38 a 40 impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0437/2009 de 4 de diciembre (fs. 19 a 25); proveído de admisión de fojas 43, contestación de fojas 49 a 51, memoriales de réplica y dúplica de fojas 70 a 71 y de fojas 77 a 78, así como los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que el Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersona por memorial de fojas 38 a 40, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0583-09 de 24 de diciembre, manifestando que el 10 de diciembre de 2009 fue notificado con la Resolución pronunciada en recurso jerárquico, AGIT-RJ/0437/2009 de 4 de diciembre, que confirmó la resolución emitida en recurso de alzada, ARIT-SCZ/RA 0135/2009, de 22 de septiembre, recurso interpuesto por la Empresa Ingenio Azucarero Guabirá S.A. contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

1.- Señala dentro de sus fundamentos, la improcedencia de la prescripción del IVA correspondiente al periodo fiscal octubre 2003, debido a que el sujeto pasivo no incluyó en su Libro de Compras IVA y en el importe de su declaración jurada del periodo mencionado, las facturas de compras por las cuales no presentó los documentos contables que respalden la efectiva transacción realizada, lo que ocasionó la disminución de los saldos a favor del fisco, resultando en omisión de pago del tributo por concepto del IVA, adecuando su conducta a la contravención tributaria de evasión fiscal establecida por los arts. 114 y 115 numeral 2° de la Ley N° 1340, de esta manera en el marco de lo dispuesto por el DS N° 27874, considera que para la aplicación del régimen transitorio previsto en las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 2492, debió razonar que las normas en materia procesal se rigen por el "*tempus regis actum*", en cambio la aplicación de las normas sustantivas por el "*tempus comissi delicti*". En el caso presente expresa que la norma sustantiva aplicable, para analizar la pertinencia de la prescripción alegada, es la Ley N° 1340, al estar vigente hasta el periodo octubre de 2003, concordante con lo dispuesto por la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310.

Expresa que por determinación del art. 52 de la Ley N° 1340, el término de la prescripción se extiende a siete (7) años, cuando el contribuyente o responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias, y en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho. A los efectos de la extensión, debe tomarse en cuenta si los actos del contribuyente son intencionales o culposos, conforme a lo dispuesto por los arts. 98, 101 y 115 de la Ley N°1340. En el caso presente -expresa- que hay clara evidencia y prueba que el sujeto pasivo ha declarado facturas de compras por las cuales no presentó los documentos contables que respalden la efectiva transacción realizada, lo cual ocasionó la disminución de los saldos a favor del Fisco, resultando en la omisión del pago del tributo correspondiente al IVA, lo cual configura la ampliación a siete años de la potestad de la Administración Tributaria de conformidad a lo dispuesto por el art. 52 de la Ley N° 1340, por consiguiente la Administración no ha perdido las facultades para determinar la obligación impositiva y exigir el pago de tributos, aspectos que la AGIT no consideró en la resolución impugnada.

Manifestó que el art. 150 de la Ley N° 2492, es aplicable únicamente a los ilícitos tributarios (delito tributario), y no así a las sanciones por concepto de contravenciones tributarias como es la Evasión y la Omisión de Pago, aplicación respaldada por el DS N° 25350 "Manual de Técnicas Normativas", que establece que las normas se interpretan de acuerdo al título y capítulo en el que se encuentren y el DS N° 27310 en el último párrafo de la Primera Disposición Transitoria Capítulo IV, refiere que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubiesen acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492, se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992.

Remarca que el contribuyente con su conducta determinó la disminución ilegítima de los ingresos tributarios, derivada de la omisión en sus declaraciones juradas de los ingresos por los conceptos observados en la determinación, hechos generadores que no fueron declarados por el contribuyente, lo que determina la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 52 de la Ley N° 1340, referido a la extensión del término de la prescripción a siete años, y que la AGIT no consideró a momento de emitir la Resolución Jerárquica.

Finaliza su intervención solicitando emitir sentencia declarando probada la demanda, por ende Revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0437/2009 de 4 de diciembre, en la parte que deja sin efecto, la determinación realizada sobre el IVA, respecto al periodo fiscal octubre 2003 por prescripción y en definitiva se confirme la Resolución Determinativa N° 17-000222-09.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por proveído de fojas 43, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Ausberto Ticona Cruz en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por memorial de fojas 49 a 51, contesta negativamente la demanda, en los siguientes términos:



1.- Expresa que en la Vista de Cargo se estableció sobre Base Cierta la liquidación previa del tributo adeudado de los periodos fiscales octubre 2003 y febrero 2004, además la Administración Tributaria calificó preliminarmente la conducta del contribuyente como evasión para el periodo octubre/2003 y como omisión de pago para febrero 2004, concediéndose el plazo de 30 días para la presentación de descargos, dentro del cual el sujeto pasivo presentó descargos contables como medio fehaciente de pago, y solicitó la prescripción de los cargos preliminares. Así también, la Resolución Determinativa en relación a la prescripción, estableció que el término de la prescripción se amplía a siete años, en aplicación del art. 52 de la Ley N° 1340, debido a que el sujeto pasivo declaró facturas de compras, por las cuales no presentó los documentos contables que respalden la efectiva transacción, ocasionando disminución del saldo a favor del Fisco.

Señala que el procedimiento de verificación efectuado por la Administración Tributaria, es el periodo octubre 2003, cuyo vencimiento de pago de produjo al mes siguiente, es decir, en noviembre de 2003, cuando se encontraba en total vigencia la Ley N° 2492, por lo que la norma aplicable para la prescripción es la citada ley, en el marco de sus arts. 59, num. 2 y 3, y 154. I, que establecen el término de prescripción de cuatro (4) años para que prescriban las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria como para imponer sanciones administrativas.

2.- Sobre la ampliación del plazo de la prescripción a siete (7) años, precisa que el art. 59. II de la Ley N° 2492, dispone que dicho plazo se ampliará cuando el sujeto pasivo o tercero responsable incurra en dos presupuestos, no aplicables al caso concreto, por cuanto el sujeto pasivo se encuentra registrado en el NIT como empresa industrial y en el Régimen General, y la Administración Tributaria en ningún momento argumentó ni presentó pruebas de que le corresponde estar inscrito en otro régimen, no correspondiendo aplicar ninguna de las dos causales de ampliación del plazo de prescripción a siete años.

De lo expuesto se deduce que el cómputo de la prescripción tanto de la obligación tributaria como de la sanción del IVA correspondiente al periodo octubre de 2003, cuyo vencimiento para el pago fue el mes de noviembre, de conformidad a lo dispuesto por el art. 60. I de la Ley N° 2492, se inició a partir del 1 de enero del año siguiente a dicho vencimiento, es decir a partir del 1 de enero de 2004, y concluyó el 31 de diciembre de 2007, y en obrados se desprende que la Administración Tributaria notificada el 29 de junio de 2009, con la Resolución Determinativa, es decir, cuando ya se encontraba prescrita.

Concluye señalando que la demanda incoada por la Administración Tributaria, carece de sustento jurídico-técnico, por ello no existiendo agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado con la resolución impugnada solicita a éste Tribunal declarar improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0437/2009, de 4 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO III:** Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias recursivas de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Que el motivo de la *litis* en el presente proceso, tiene relación con la posible interpretación errónea y aplicación indebida de disposiciones legales relativas a la prescripción instituidas en las Leyes N°s 1340 y 2492 (Código Tributario) y su ampliación a siete (7) años el plazo de la prescripción, aspectos sobre los que se hubiera omitido pronunciar la Resolución Jerárquica, estableciendo que el objeto de controversia radica en establecer: **1)** Si al hecho en análisis, corresponde la aplicación de la Ley N° 1340 o la Ley N° 2492, considerando que el proceso de verificación corresponde al periodo fiscal octubre/2003, y **2)** Identificada la norma tributaria aplicable al caso concreto, establecer si concurren las causales para la ampliación del término de prescripción a siete (7) años.

**CONSIDERANDO IV.** Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, y desarrollo de la controversia, en base a los antecedentes del caso se tiene que:

- La Administración Tributaria dando cumplimiento al Operativo 220 Orden de Verificación N° 7908OVI0062, procedió a verificar de las obligaciones impositivas del contribuyente Ingenio Azucarero Guabirá S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al IVA, referente a las facturas de compras detalladas en el F-7520 del Orden Específico Crédito IVA, declaradas en los meses de octubre/2003 y febrero/2004.
- El proceso de verificación fue realizado sobre base cierta según lo dispuesto por el art. 43. I de la Ley N° 2492, comprobándose que el contribuyente no determinó los impuestos conforme a Ley, datos que difieren de los verificados por la fiscalización, por lo que emitió la Vista de Cargo N° 7909-7908OVI0062-055/2009 de 25 de marzo, con cargo y calificación preliminar de la conducta, otorgándose al sujeto pasivo el plazo de descargo según el art. 98 de la Ley N° 2492, quien cumplió con la presentación de descargos ante el sujeto activo, los mismos que luego de su evaluación, se estableció no ser suficientes para desvirtuar las observaciones, emitiéndose por ello la Resolución Determinativa N° 17-000222-09 de 23 de junio, dando origen al recurso de alzada interpuesta por el contribuyente ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, el mismo que fue resuelto por Resolución ARIT-SCZ/RA 0135/2009 de 22 de septiembre, que revocó parcialmente el acto recurrido, dejando sin efecto por prescripción el IVA del periodo fiscal octubre 2003, y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido, más intereses y la sanción de omisión de pago del IVA del periodo febrero/2004.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 93/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- Ante la notificación con la citada resolución, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 0437/2009 de 4 de diciembre, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0135/2009 de 22 de septiembre, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el Ingenio Azucarero Guabirá S.A. contra la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

Ahora bien, ingresando al desarrollo de la primera controversia, expresar lo siguiente:

**1).-** De la revisión de antecedentes se evidencia que la Orden de Verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ingenio Azucarero Guabirá S.A. en el IVA, referentes únicamente a las facturas de compras detalladas en el Formulario F-7520 del "Operativo Específico Crédito IVA", declaradas por el sujeto pasivo en los meses de octubre/2003 y febrero/2004.

En ese contexto y toda vez que el periodo fiscal verificado y en controversia en el caso de autos es octubre/2003, resulta necesario aclarar que el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es instantáneo, se produce en el mismo momento en que se realiza la operación que da lugar al pago de impuesto, conforme se tiene establecido en el art. 4º de la Ley N° 843, que refiere: "El hecho imponible se perfeccionará: **a)** En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. **b)** En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo. En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente. **c)** En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3º de esta Ley, con destino a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas. **d)** En el momento del despacho aduanero, en el caso, de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia. **e)** En el caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el del pago final del saldo de precio al formalizar la opción de compra".

El hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente; b) En el caso

de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, que da nacimiento a la obligación tributaria, que constituye un vínculo de carácter personal, aunque se cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

La fecha de vencimiento, es la determinada como límite para el cumplimiento de la obligación tributaria, momento a partir del cual la deuda es exigible, de observancia obligatoria y sujeta a la liquidación de accesorios y multas.

Para efectos de la aplicación de la Ley procesal rige el principio de *"tempus regis actum"*, en cambio la aplicación de las normas sustantivas por el *"tempus comissi delicti"*, concordante con lo dispuesto por la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, que fue declarada constitucional por la Sentencia Constitucional M° 028/2005 de 28 de abril, que establece: *"Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999"*. En el caso presente para analizar la pertinencia de la prescripción alegada, resulta importante considerar el nacimiento del hecho imponible o generador, que en este caso corresponde al periodo fiscal octubre 2003, cuando la Ley N° 1340 estaba en pleno vigor, siendo por tal razonamiento inaplicable la Ley N° 2492, que entró en vigencia el 3 de noviembre de 2003, debiendo tomarse en cuenta el hecho generador o imponible y no el vencimiento del mismo respecto a su cumplimiento.

**2).-** Respecto al Segundo punto de controversia, referido a si concurren las causales para la ampliación del plazo de prescripción a siete (7) años, se tiene lo siguiente.

El instituto de la prescripción está contemplado en el ordenamiento jurídico aplicable para el periodo fiscal octubre/2003, conforme al razonamiento establecido en la primera controversia de la presente Resolución (Ley N° 1340 Código Tributario) en la Sección Quinta del Capítulo V, referido a las formas de Extinción -de las obligaciones tributarias- como una categoría jurídica por la que se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, puesto que: *"El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el 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).

La **irretroactividad** como principio jurídico, se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que *"las reglas de juego no sean alteradas para atrás"*. La doctrina al respecto sostiene que las leyes tributarias pueden



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 93/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

tener eficacia retroactiva siempre que estén establecidas expresamente en estas y no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva.

De esta manera, éste régimen fue asumido en nuestro ordenamiento jurídico supremo en el art. 123 de la CPE (vigente), que establece: *“La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo”*; sin embargo en el mismo artículo también establece y limita el efecto retroactivo de las leyes en tres casos específicos, uno de ellos en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado. La Ley N° 2492, en su art. 150 en correspondencia con lo dispuesto por la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, declarado constitucional por la SC N° 028/2005 de 28 de abril, establece: *“Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999”*, delimita el alcance de la prescripción prevista en el art. 52 de la Ley N° 1340, es decir la potestad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria e imponer la sanción. Refiriéndonos primero a la obligación tributaria, que resulta ser la contravención al ordenamiento jurídico tributario, entendida la facultad que tiene el sujeto activo para controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos, teniendo estrecha relación con el tributo y el hecho generador, que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, de iniciar acciones para imponer sanciones cuando el sujeto pasivo o contribuyente no ha cumplido lo dispuesto por las normas legales; segundo, la sanción es la realización del hecho imponible, que si bien en principio la facultad de sancionar está íntimamente ligada a las demás facultades de la Administración Tributaria, al tratarse de una consecuencia a la contravención del ordenamiento jurídico tributario, las sanciones y su aplicación ingresan dentro del ámbito tributario punitivo; distinción imprescindible porque los tributos no participan de la naturaleza de las contravenciones, sino que, las normas tributarias punitivas comienzan a tener aplicación cuando las normas tributarias propiamente dichas no han sido respetadas.

En el caso de autos, se desprende de antecedentes que el procedimiento de verificación se efectuó al periodo fiscal octubre de 2003, quedando claro que el análisis de la prescripción debe ser realizado en el marco de la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992. En ese contexto, por determinación del art. 52, establece el término de cinco (5) años para que prescriban las acciones de la Administración Tributaria para determinar deuda tributaria como para imponer las sanciones administrativas.

A decir del art. 54 la Ley N° 1340, el curso de la prescripción se interrumpe: 1) La determinación del tributo, sea ésta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva. 2) Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor. 3) Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término de un nuevo término de un nuevo periodo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. En cuanto

a la suspensión el art. 55 del mismo cuerpo legal indica que se interrumpe por la interposición de peticiones o recursos administrativos por parte del contribuyente desde la fecha de su presentación hasta tres meses después de la misma, mediere o no resolución definitiva de la Administración sobre los mismos.

Ahora con relación a la ampliación del plazo de la prescripción a siete (7) años, es necesario precisar que por determinación de la segunda parte del art. 52 de la Ley N° 1340, dicho término se ampliará cuando el contribuyente o responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador de presentar las declaraciones tributarias, y en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho. En la especie, se advierte que no concurren ninguna de las causas señaladas precedentemente, por cuanto el contribuyente se encuentra registrado en el Padrón de Contribuyentes del SIN con el NIT 1028737025, desde el 9 de marzo de 1994 y en el Régimen General. A más de que la Administración Tributaria no demostró conforme al art. 76 de la Ley N° 2492, el elemento subjetivo de la intencionalidad del contribuyente, por cuando las facturas de compras observadas con relación a los cheques presentados correspondiente a la factura N° 78, en la que existe una sola firma para la transacción no comprueban por si solas la conducta dolosa del sujeto pasivo, no siendo atendible la ampliación del término de la prescripción a siete (7) años previsto por el art. 52 segundo párrafo de la Ley N° 1340, con relación a los arts. 114 y 115 del mismo cuerpo legal.

En conclusión, tomando en cuenta que la obligación tributaria como la sanción del IVA corresponde al periodo fiscal octubre 2003, de conformidad a lo dispuesto por el art. 52 de la Ley N° 1340, el curso de la prescripción se inició a partir del 1 de enero del año siguiente a dicho vencimiento, es decir, a partir del 1 de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2008, habiendo sido el contribuyente notificado el 29 de junio de 2009, con la Resolución Determinativa N° 17-000222-09 de 23 de junio, cuando las facultades de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria así como para imponer sanciones por la infracción tributaria de evasión fiscal por el IVA octubre/2003, ya se encontraban prescritas.

Por lo expuesto precedentemente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución AGIT-RJ/0437/2009 de 4 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), aplicó correctamente el instituto de la prescripción aunque con otro razonamiento y normativa legal vigente para el periodo octubre/2003 objeto de verificación, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneren derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico, debiendo procederse en todo caso a analizar el trabajo que llevan adelante los funcionarios del SIN respecto del cumplimiento de las tareas que le son asignadas y el daño económico que con su negligencia y dejadez se ocasiona al Estado.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 93/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 38 a 40, incoada por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, y por consiguiente firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0437/2009 de 4 de diciembre, emitida 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**

Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

Norka Natalia Moreado Guzmán  
**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA**  
**SALA PLENA**

GESTIÓN: 2015.....

SENTENCIA N° 357... FECHA 21 de julio....

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015.....

Conforme  
VOTO DISIDENTE: .....

Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA**  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

## VOTO ACLARATORIO

La Magistrada del Tribunal Supremo de Justicia, Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto aclaratorio a la Sentencia N° 357/2015 de 21 de julio de 2015 del Exp. 93/2010 en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

### I. SUSTENTO DEL VOTO DE ACLARACION Y QUE SE ENTIENDE POR ESTE

El voto de aclaración tiene su sustento de hecho y derecho en los Votos Disidentes de las Magistradas del Tribunal Constitucional, Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez y Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños, respectivamente a las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 0049/2012 de 26 de marzo de 2012 y **N° 0770/2012 de 13 de agosto de 2012** y representa conforme a los votos disidentes señalados no solo *“...un ejercicio legítimo a su libertad de pensamiento y consiguientemente libertad de expresión, sino que resulta ser una de las exteriorizaciones de la pluralidad y pluralismo que nuestra Constitución no solo reconoce, sino gestiona”*.

Ahora bien, debe entenderse por voto de aclaración a emitir un voto particular, que se engrosa luego de la resolución (fallo o decisión final) de la Sentencia, Resolución o Auto Supremo, por mayoría de razón, en el cual sin disentir totalmente del criterio mayoritario, expresa distintas razones para resolver en el mismo, pero con otro fundamento y puede ser a la parte considerativa como a la parte resolutive.

### II. FUNDAMENTACIÓN DEL VOTO DE ACLARACION

El voto de aclaración se emite en base al siguiente fundamento:

1. Siendo el objeto de controversia: *“Si ha operado o no la prescripción del periodo fiscal octubre 2003 del contribuyente Ingenio Azucarero Guabirá por concepto del IVA y si concurrieron las causales para la ampliación del plazo de la prescripción conforme a la Ley 1340 o 2492”*, existe disconformidad sobre la motivación de la sentencia de este objeto de controversia.
2. En el caso de autos al ser el periodo fiscal revisado octubre de 2003, se debe realizar las siguientes disquisiciones de hecho y derecho:
  - a) Al tratarse del Impuesto al Valor Agregado, que es un impuesto instantáneo es decir que se produce en el mismo momento en que se realiza la operación que da lugar al pago del impuesto y por ello el art. 4 de la Ley 843 dispone: *“El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente; b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo. En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente. c) En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3° de esta Ley, con destino a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas. d) En el momento del despacho aduanero, en el caso, de importaciones definitivas, inclusive los despachos de*

*emergencia. e) En el caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el del pago final del saldo de precio al formalizar la opción de compra". De tal modo que al haberse perfeccionado el hecho generador del IVA a la entrega del bien, en el momento en que finalice la prestación o ejecución del contrato de obra o servicio o la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, etc., etc., se ha producido el hecho generador del IVA en este caso de ventas, en octubre del 2003 y por ello aplicable el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento al Código Tributario (D.S. 27310 de 9 de enero de 2004), que ha sido declarado constitucional por la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005 que establece: "Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999".*

- b) Dilucidado que al periodo fiscal de octubre del 2003 se debe aplicar la Ley 1340 (Código Tributario Abrogado de 1992), puesto que el Código Tributario vigente (Ley 2492) se puso en vigencia recién el 4 de noviembre del 2003, se debe efectuar el siguiente cómputo de la prescripción conforme a lo dispuesto en los art. 52, 53 y 54 de la Ley 1340 (Código Tributario de 1992):

| Período Fiscal | Configuración del hecho generador | Inicio de la prescripción el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el hecho generador ( art. 53 de la Ley 1340) | Finalización del cómputo de la prescripción por transcurso de 5 años de conformidad al art. 52 Ley 1340 | Notificación con la Vista de Cargo (art. 54 inc. 1) Ley 1340) |
|----------------|-----------------------------------|---|---|---|
| octubre/2003   | octubre/2003                      | 1/enero/2004  | 31/diciembre/2008   | 25 de marzo del 2009  |

- c) En base al anterior cómputo se evidencia que la obligación tributaria por el IVA período octubre de 2003 había prescrito al 1 de enero de 2009 y que la notificación con la Vista de Cargo N° 7909-7908OVI0062-005/2009 en fecha 25 de marzo de 2009 fue posterior a la operación de la prescripción.
- d) En el caso de autos se pretende también que se debió extender el plazo de la prescripción al tratarse de la infracción tributaria de evasión y que se debería aplicar que el acto es intencional conforme al 53 segundo párrafo de la Ley 1340, sobre este punto de controversia se debe considerar que las facturas de compra observadas con relación a los cheques presentados, órdenes de pago y nota de entrega de productos elaborados correspondiente a la factura N° 78, en la que existe una sola autorización para la transacción no comprueban por sí solas la conducta dolosa puesto que la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales no realizó un cruzamiento de información para verificar las transacciones realizadas con relación a los proveedores y a las personas que se estaba efectuado los pagos para determinar que deliberadamente o intencionalmente se estaba ocultando información o se pretendía hacer valer transacciones no realizadas por lo que no se ha comprobado que el contribuyente haya actuado dolosamente, no siendo extendible el término de la prescripción a 7 años de acuerdo a lo previsto en el art. 52 último párrafo del art. 52 en relación a los arts. 114 y 115 de la Ley 1340.

**3. En la sentencia que a la cual se hace el voto aclaratorio considera indebidamente que al periodo fiscal octubre de 2003 por IVA se debe aplicar la Ley 2492 (Código Tributario de 2003), lo cual es**

**totalmente erróneo y por ello la magistrada que realiza el presente voto aclaratorio manifiesta expresamente su disconformidad con la motivación o justificación de la sentencia y en lo único que coincide es que se debe declarar improbada la demanda.**

Por lo expuesto, la Magistrada que firma al pie, considera todo lo anteriormente expuesto debe ser incluido en **la Sentencia N° 357/2015 de 21 de julio de 2015 del Exp. 93/2010**, con objeto de aclaración y que no tiene efectos vinculatorios y solo coincide con declarar improbada la demanda.

Sucre, 21 de julio del año 2015.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'E. S. S. S.', is written over a large, stylized circular flourish.