

RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0138/2005

La Paz, 3 de octubre de 2005

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005, de 8 de julio de 2005, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **ENRIQUE GUZMÁN ROCHA.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Beni del Servicio de Impuestos Nacionales "SIN"**, representada legalmente por Pedro Rolando Añez Gómez de la Torre.

Número de Expediente: **STG/0128//BEN/0001/05**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Beni del "SIN" (fs. 125-128 del expediente); la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005, del Recurso de Alzada (fs. 95-105 del expediente), el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0138/2005 (fs. 148-161 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado, y

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Recurrente.

El representante legal de la Gerencia Distrital Beni, Pedro Rolando Añez Gómez interpone Recurso Jerárquico (fs. 125- 128 del expediente) impugnando la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005, de 8 de julio de 2005, del Recurso de Alzada con los siguientes fundamentos:

- i. Expresa que el Recurso de Alzada planteado por el contribuyente "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA" invocó un Decreto Supremo abrogado (27241), por lo que no debió admitirse el Recurso del Alzada, lo que significa vulneración a principios jurídicos y constitucionales de validez temporal de las normas legales; además que el art. 8-III del DS 27350 faculta a la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz la subsanación de cualquier error en los requisitos de presentación del recurso. También cita parte del Recurso de Alzada en el que el sujeto pasivo hace referencia

a que en la Resolución Sancionatoria se habría incurrido en un error de derecho que no fue analizado por la Resolución de Alzada.

- ii. Continúa indicando que estos aspectos han tratado de ser subsanados por el contribuyente "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA" mediante memorial de 9 de mayo de 2005, vulnerando de esta manera el principio de igualdad procesal de las partes, así como el procedimiento establecidos en los arts. art. 17 de num. I y 29 del DS 27350.
- iii. Asimismo, señala que son dos aspectos planteados en el Recurso de Alzada: 1. No haber recibido pago alguno por concepto de honorarios profesionales por lo que no tenía obligación de emitir factura y 2. Que la facultad de la Administración Tributaria para sancionarlo por contravención tributaria estaría prescrita.
- iv. Indica sobre el primer aspecto que el contribuyente reconoció ante la Comisión de Conciliación del Colegio de Abogados del Beni haber recibido de César Vigo (denunciante) la suma de Bs500.- como pago de honorarios para efectuar una medida preparatoria de demanda, es así que de conformidad con lo dispuesto en inc. b) art. 4 de la Ley 843, se perfeccionó el hecho generador debiendo el sujeto pasivo emitir factura, acto que no realizó, por lo que es pasible a la sanción de clausura de su establecimiento conforme a la previsión del art. 164 de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB).
- v. En relación a la prescripción para sancionar contravenciones tributarias, arguye que el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB), en el cual sustenta su petitorio el contribuyente, dispone un término para ejecutar las sanciones por contravenciones en dos años, lo que significa que la Administración Tributaria tiene ese plazo para ejecutar la sanción de clausura y que existe una diferencia con la facultad para imponer una sanción, por lo que para el supuesto de ejecución de la sanción se computaría el término a partir del 1 de enero de 2006, toda vez que la Resolución Sancionatoria fue emitida en 21 de marzo de 2005 y que por tanto la prescripción se cumpliría recién en 31 de diciembre de 2007, no encontrándose prescrita la facultad para ejecutar la sanción.
- vi. Contestando a la Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 0069/2005 de 8 de julio señala que la misma no consideró el principio de validez temporal de las normas ni la oscuridad en el recurso, por lo que no solamente se violó el principio de temporalidad de la norma, sino también el principio de de la igualdad procesal de las partes y sometimiento pleno a la Ley, es decir que para continuar con el procedimiento administrativo debía subsanarse errores que se anunciaron y no

admitirse el recurso ya que la formalidad de la presentación de los recursos son las que abren las vías de resolución de las mismas.

- vii. Respecto a la fundamentación jurídica e interpretación de la prescripción realizada por la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005 en su Considerando V numeral 2, observa la vulneración de los arts. 231 del Código Penal y 33 de la CPE, esta última prevé que la Ley dispone para lo venidero y no tiene efectos retroactivos, excepto en materia social cuando lo determine expresamente y en **materia penal** cuando beneficie al delincuente, tratándose de materia penal debe quedar claro que se refiere a la disposición final segunda que establece la substitución del art. 231 del Código Penal por el siguiente texto: *“Son delitos tributarios los tipificados en el Código Tributario y la Ley de Aduanas, los que serán sancionados y procesados conforme a lo dispuesto por el Título IV del presente Código”*.
- viii. Aduce que al corresponder dicha materia penal a los Delitos Tributarios establecidos en el art. 175 de la Ley 2492 (CTB), no se podía aplicar por analogía normas basadas para delitos tributarios a normas señaladas para contravenciones tributarias.
- ix. Recalcan que la Resolución Sancionatoria se enmarcó en las disposiciones vigentes en nuestro país como el DS 27310, Disposición Transitoria Primera párrafo tercero de la Ley 2492 (CTB) que fue declarado constitucional por Sentencia Constitucional 0028/2005 de 28 de abril de 2005.
- x. Por todo lo expuesto, solicita revocar totalmente la Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 0069/2005 de 08 de julio de 2005, confirmando la Resolución Sancionatoria 016/2005.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005 de 8 de julio de 2005 del Recurso de Alzada (fs. 95-105 del expediente), pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, REVOCA totalmente la Resolución Sancionatoria 016/2005 de 21 de marzo de 2005, emitida por el Gerente Distrital Beni del “SIN”, bajo los siguientes fundamentos:

- i. En el presente caso el recurrente ha solicitado la revocatoria de la Resolución impugnada se fundó en dos aspectos: el primero, que el denunciante no habría recibido ningún pago por concepto de honorarios profesionales, por lo que no existía

obligación de emitir factura, y segundo, que la facultad de la Administración Tributaria para sancionarlo estaría prescrita.

- ii. Respecto al primer argumento si correspondía que el recurrente emita factura a favor del denunciante César A. Vigo Torne se establece lo siguiente: De la compulsa del expediente se establece que en la Audiencia de Conciliación del Colegio de Abogados del Beni, el contribuyente "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA" reconoció haber recibido la suma Bs500.- como pago de sus honorarios profesionales para efectuar una medida preparatoria de demanda.
- iii. De conformidad a lo dispuesto en el inc. b) art. 4 de la Ley 843, en el caso de prestación de servicios y de otras prestaciones, el hecho imponible se perfecciona desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, por lo que habiendo recibido el recurrente la suma de Bs500.- de su cliente César Vigo, se perfeccionó el hecho generador al haber percibido parcialmente el precio de sus servicios, emergiendo de ello la obligación de emitir la factura. Sin embargo, de la compulsa al expediente se verifica que no emitió factura alguna, aspecto que es además expresamente reconocido por el contribuyente.
- iv. En este primer punto concluye señalando que al haber incumplido la obligación de emitir factura, el recurrente se hizo pasible a la sanción de clausura de su establecimiento, conforme lo previsto por el art. 164 de la Ley 2492 (CTB) de aplicación preferente frente a lo dispuesto por el art. 303 del antiguo Código Tributario o Ley 1340 (CTb), por establecer una sanción más favorable al contribuyente, en aplicación de lo dispuesto en el art. 150 de la Ley 2492 (CTB).
- v. Respecto al segundo punto, referido a la prescripción establecida en el art. 59-III de la Ley 2492 (CTB) en el cual sustenta su solicitud, se refiere al término de dos años para ejecutar la sanción una vez que la misma ha sido impuesta mediante la Resolución Sancionatoria.
- vi. Aclara que la diferencia de los términos imposición y ejecución, no significan lo mismo, entendiéndose que la Administración Tributaria **impone** una sanción cuando establece que el contribuyente ha cometido una contravención tributaria, por la que es penalizado mediante una Resolución Sancionatoria. En cambio la facultad de **ejecutarla** se entiende como la potestad que tiene la Administración Tributaria de hacer cumplir la sanción ya establecida y contenida en la Resolución Sancionatoria.

- vii. Esta interpretación ha sido expresada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional 0028/2005 que establece: “... *Con el fin de comprender a cabalidad el instituto de la prescripción ... es imperioso distinguir la potestad de determinar la obligación tributaria, controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos, que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, de la potestad de iniciar acciones para imponer sanciones ..., que ingresa dentro del ámbito tributario punitivo ...*”. Manifiesta también “... *el régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia...* ”.
- viii. De lo anterior, interpretando y aplicando la normativa tributaria pertinente, es decir los arts 52 y 53 de la Ley 1340 (CTb); 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB). Se analiza que por una parte el art. 52 de la Ley 1340 (CTb) establece un plazo de cinco (5) años para que la Administración Tributaria pueda determinar la obligación tributaria y también aplicar multas y sanciones, por otra parte el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) señala que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas.
- xi. Indica que conforme al art. 150 de la Ley 2492 (CTB) corresponde aplicar al presente caso el plazo de cuatro (4) años previsto en el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) para que opere la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para imponer la sanción de Clausura en contra del recurrente, por no emisión de factura, al ser este plazo más favorable al contribuyente, no así los cinco años previstos en el art. 52 de la Ley 1340 (CTb).
- x. Finalmente, se refiere a la previsión de la Disposición Transitoria Primera del Decreto Supremo 27310, disposición que la Administración Tributaria citó, por lo que debiera aplicarse la Ley 1340 (CTb), es decir cinco (5) años, sin embargo desestiman esa previsión indicando que sólo se aplica para el cómputo de la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar el adeudo tributario, motivo por el cual sólo se refiere a las obligaciones tributarias, no correspondiendo aplicar esta disposición al presente caso.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** contra la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005 de 8 de

julio de 2005 del Recurso de Alzada que se inició en **14 de abril de 2005** (fs. 6-9 del expediente), como se evidencia por el cargo de recepción. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal**, corresponde aplicar al presente recurso el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492 y las normas reglamentarias conexas. Asimismo en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos, estos son las Leyes 1340 (CTb) y 843. Sin embargo y tratándose que la Ley 2492 (CTB) contempla la aplicación de una sanción más benigna para la no emisión de nota fiscal corresponde aplicar esta última.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

En 16 de agosto de 2005, mediante nota CITE: ST-SCZ/NI DSI 0155/05 de 15 de agosto de 2005, se recibió el expediente BEN/0001/05 (fs. 1-133 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 16 de agosto de 2005 (fs. 134-135 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 17 de agosto de 2005 (fs. 136 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350 vence en **3 de octubre de 2005**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de Hecho.

- i. En 16 de agosto de 2004, "CÉSAR A. F. VIGO TORNÉ" presentó denuncia contra "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA", a quien en agosto de 2000 pagó Bs500.- por un trámite referido a una medida preparatoria de demanda ejecutiva, aduciendo que no se le extendió la factura (fs. 14 del expediente).
- ii. En 25 de agosto de 2004, se instaló en el Colegio de Abogados d Beni, una Comisión de Conciliación para tratar el caso presentado por César Augusto Federico Vigo Torné, quien expresó que Enrique Guzmán le sorprendió con el cobro de honorarios profesionales por Bs1.000.- por una demanda en la que no recuperó ni un solo centavo. El abogado denunciado Enrique Guzmán manifestó que por las medidas preparatorias de la demanda cobró Bs500.-. No habiendo existido conciliación, se declaró la procedencia de la denuncia, conforme al art. 41 del Código de Ética, remitiéndose antecedentes ante el Tribunal de Honor del Ilustre Colegio de Abogados del Beni (fs. 16-17 el expediente).

- iii. En 22 de febrero de 2005, la Administración Tributaria notificó por cédula a “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” con Auto Inicial de Sumario Contravencional 001/2005 de 17 de febrero de 2005, en el cual en consideración a la denuncia presentada y el Acta de Audiencia de Conciliación según la cual Enrique Guzmán ratifica haber cobrado Bs500.- por medidas preparatorias de la demanda, monto por el cual no emitió factura, constataron el incumplimiento del deber formal de emitir factura establecido en el art. 164 de la Ley 2492 (CTB) y el art. 12 de RND 10-0021-04, otorgándole un plazo de veinte (20) días para formular y presentar por escrito las pruebas de descargo (fs. 21-23 del expediente).
- iv. En 14 de marzo de 2005, “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” presentó memorial en el cual señala que la denuncia es falsa por cuanto el denunciante no adjunta ninguna prueba para demostrar y justificar su denuncia, añade que el denunciante lo que pretende es no pagarle sus honorarios por lo que recurrió al Colegio de Abogados, entidad que dispuso el pago de honorarios mediante auto interlocutorio de 28 de agosto de 2004, que si bien recibió dinero fue en calidad de anticipo para gastos emergentes del proceso que se inició en **agosto de 2000**, el mismo que se encuentra tipificado en el art. 4 del DS 24049, que establece que la emisión de la factura se efectuará al momento de la efectiva prestación del servicio. Asimismo, señala que tomando en cuenta que el denunciante contrató sus servicios en agosto de 2000, la obligación está prescrita de acuerdo al art. 59-III de la Ley 2492 (CTB) que prescribe que el término para ejecutar sanciones prescribe a los dos años, por lo que solicita dictar Resolución declarando probada la prescripción (fs. 24-26 del expediente).
- v. En 28 de marzo de 2005, la Administración Tributaria notificó a Enrique Guzmán Rocha con la Resolución Sancionatoria 016/2005 de 21 de marzo de 2005, la cual considera que el denunciado expresó que cobró Bs500.- por una medida preparatoria de demanda cumpliéndose lo señalado en el art. 4 inc. b) de la Ley 843 para la emisión de la factura; en relación a la prescripción, señala que el derecho para aplicar sanciones prescribe en cinco (5) años contados desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se consideró el delito, vale decir que en el presente caso el cómputo se inicia el 1 de enero del año 2001, por lo que corresponde rechazar la solicitud de prescripción invocada, resolviendo imponer al contribuyente “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” la sanción de seis (6) días continuos de clausura de su recinto por incumplimiento al deber de emitir factura, de acuerdo a lo señalado en los arts. 161, num. 2, y 164 de la Ley 2492 (fs. 49-52 del expediente).
- vi. En 29 de marzo de 2005, “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” presentó memorial ante la Administración Tributaria, donde solicita complementación y enmienda argumentando

que hasta la fecha no se le habrían cancelado sus honorarios, por tanto no existió el hecho generador y segundo sobre el rechazo a la prescripción. En respuesta, la Administración Tributaria rechaza lo solicitado por el contribuyente en atención al art. 131 de la Ley 2492 (CTB) mediante proveído de 30 de marzo de 2005, en el que (fs. 55-56 del expediente).

IV. 2. Antecedentes de Derecho.

i. Constitución Política del Estado (CPE)

Art. 33. La Ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, **excepto** en materia social cuando lo determine expresamente y **en materia penal** cuando beneficie al delincuente.

ii. Ley 2492 o nuevo Código Tributario (CTB).

Art. 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.

Art. 59. (Prescripción).

I. Prescribirán a los **cuatro (4) años** las acciones de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para **ejecutar** las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

Art. 148. (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Art. 150. (Retroactividad). 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.

Art. 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;
2. **No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;**
3. Omisión de pago;
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Art. 181;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en la leyes especiales.

Art. 161. (Clases de Sanciones). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con;

1. Multa;
2. **Clausura;**
3. Pérdida de concesiones ...

Disposición Transitoria 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 Ley 1340, 1455 y 1990 y demás disposiciones complementarias.

Disposición Transitoria Segunda. Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este Código.

iii. Ley 1340 o anterior Código Tributario (CTb).

Art. 52. 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**.

El término precedente se extenderá:

A siete 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.

Art. 53. El término se contará desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador.

Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo.

IV.3. Fundamentación Técnico Jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. Vulneración al principio de temporalidad de la norma.

- i. En este punto se debe analizar si se conoció o resolvió el Recurso de Alzada aplicando una norma abrogada (DS 27241) o si se subsanó la invocación errónea de una norma por el contribuyente a momento de presentar el presente Recurso Jerárquico.
- ii. Al respecto, la **garantía del debido proceso** se encuentra consagrada en el art. 16.IV de la CPE, cuyo texto expresa que nadie puede ser condenado sin haber sido oído o juzgado previamente en **proceso legal** ni la sufrirá si no ha sido impuesta por sentencia ejecutoriada y por autoridad competente administrativa o jurisdiccional como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en las SSCC 378/2000-R, 441/2000-R, 128/2001-R, 347/2001-R, 0081/2002-R y 378/2002 -entre otras-.
- iii. Bajo este entendimiento, la jurisprudencia constitucional detallada en el punto anterior ha desarrollado entendimientos sobre el alcance, contenido y significado del respeto a las garantías del **debido proceso** y su reconocimiento como derecho fundamental y humano en un Estado Social y Democrático de Derecho, así como su inexcusable observancia y exigibilidad en toda actividad sancionadora sea en el ámbito judicial o **administrativo**. Además, cabe hacer notar que el Tribunal Constitucional en la SC 136/2003-R ha establecido que el **derecho a la defensa** debe ser interpretado conforme al **principio de favorabilidad** antes que restrictivamente; posiciones todas afines a la doctrina administrativa contemporánea.
- iv. Precisado como esta, que la **garantía del debido proceso** debe efectivizarse en todas las instancias en las que a las personas les atribuya la comisión de un acto que vulnere la normativa, aplicando el procedimiento previsto en la **Ley**. La comisión de contravenciones tributarias en las que incurran los sujetos pasivos o contribuyentes dan **inicio a un debido proceso administrativo**, a fin de que dicho sujeto tenga la oportunidad de defenderse con todos los medios legales previstos por Ley, para que

finalmente la Administración Tributaria pronuncié Resolución con la debida fundamentación, **la cual admite vías de impugnación** con las que cuenta el contribuyente que son los Recursos de Alzada y Jerárquico respectivamente, conforme disponen los arts. 143 y 144 de la Ley 2492 (CTB) vigente a partir del 4 de noviembre de 2003 por mandato expreso de la Disposición Final Novena de la citada Ley 2492 (CTB).

- v. En el presente caso, de la valoración y compulsa del expediente se evidencia que en **28 de marzo de 2005** la Administración Tributaria notificó a “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” con la Resolución Sancionatoria 016/2005, acto administrativo que fue impugnado ante la Intendencia Tributaria Beni, mediante el Recurso de Alzada presentado en **14 de abril de 2005**, esto es dentro del plazo de los veinte (20) días establecido en el art. 143 de la Ley 2492 (CTB), donde el recurrente citó el DS 27241 abrogada por el DS 25350; sin embargo, este aspecto ha sido subsanado con el memorial presentado por el recurrente en **10 de mayo de 2005** (fs. 69 del expediente), en consecuencia se dictó la providencia de la misma fecha en la que el Intendente Tributario Departamental Beni, toma conocimiento del memorial y tiene presente que la norma procedimental sobre la cual se debe conocer y resolver esta impugnación es el DS 27350 (fs. 70 del expediente).
- vi. En este sentido, se debe considerar el **principio de favorabilidad**, recogido en la SC 0136/2003-R de 6 de febrero de 2003 -entre otras- que establece que el **derecho a la defensa** en juicio es inviolable *“precepto que desde el punto de vista teleológico ha sido creado para poner de relieve esta garantía fundamental, que debe ser interpretada siempre conforme al principio de favorabilidad, antes que restrictivamente”*, más aún cuando el recurrente en el presente caso interpuso el Recurso de Alzada dentro del plazo de impugnación establecido en el art. 143 de la Ley 2492 (CTB), única causal de rechazo del Recurso conforme dispone el art. 8.IV de DS 27350.
- v. Por lo detallado precedentemente, la presunta vulneración al principio de temporalidad e igualdad procesal argüida por la Administración Tributaria, carece de fundamento jurídico al haberse presentado el Recurso de Alzada conforme al art. 143 de la Ley 2492 (CTB) y toda vez que las partes tuvieron acceso irrestricto al derecho de defensa dentro de un debido procedimiento administrativo de impugnación mediante el Recurso de Alzada. En consecuencia, aplicando el principio de favorabilidad corresponde confirmar el Recurso de Alzada en este punto.

VI.3.2. Falta de emisión de la Nota Fiscal o Documento Equivalente.

- i. De la revisión a los antecedentes del caso, se ha podido establecer que en el Acta de Conciliación emitida por el Colegio de Abogados del Beni existe un reconocimiento expreso del abogado “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” de la percepción de Bs500.- por un servicio a “CÉSAR VIGO” el mismo que no facturó por dicho servicio (solicitud de medidas preparatorias de demanda).

- ii. Este hecho implica que al cobrar el monto de Bs500.- de conformidad a lo previsto en el inc. b) del art. 4 de la Ley 843 que textualmente dispone: “...desde la percepción total o parcial del precio, la que fuere anterior”. En consecuencia, el hecho generador del IVA se habría perfeccionado en este caso, por la prestación del servicio, por lo que correspondería la Resolución Sancionatoria por este concepto y confirmar a la Resolución de Alzada en este punto.

VI.3.3. Prescripción de la facultad para sancionar.

- i. La Administración Tributaria en el Recurso Jerárquico alega violación de los arts. 231 del Código Penal y 33 de la CPE, al expresar que no se podía aplicar normas para delitos tributarios cuando se trata de contravenciones, además que la Sentencia Constitucional 28/2005 de 28 de abril de 2005, declaró constitucional el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del DS 27310 (Reglamento al CTB) donde prevé que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la Ley 2492 (CTB) esto es antes del 4 de noviembre de 2003, se sujetaran a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley 1340 o anterior Código Tributario (CTb).

- ii. Al respecto, la Superintendencia Tributaria General ha establecido como línea de doctrina nacional en las Resoluciones de los Recursos Jerárquicos STG RJ 0094/2005 y 0124/2005 -entre otras- expresamente sobre el instituto de la prescripción de la sanción que: *“La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria por el cual el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado por un cierto periodo de tiempo. Esta independientemente de ser una sanción a la inacción del Estado, contemporáneamente debe enfocarse como una institución que asegura y facilita la certidumbre de ciertos derechos haciendo innecesaria la prueba de determinadas situaciones jurídicas que la Ley entiende como legales una vez transcurrido el tiempo necesario del computo de la prescripción.*

- iii. El art. 52 de la Ley 1340 (CTb) de 28 de mayo de 1992, vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria de emitir factura por la prestación del servicio al denunciante “CÉSAR VIGO”, establece que: *“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”*.
- iv. De la revisión y compulsión del expediente, se establece que el pago de Bs500.- por la medida preparatoria que realizó el abogado Guzmán Rocha se efectuó **el mes de agosto de 2000**, habiéndose producido el hecho generador en la gestión 2000, por lo que, en cumplimiento del art. 53 (cómputo) de la Ley 1340 (CTb), se cuenta el plazo de prescripción a partir del 1 de enero de 2001 en consecuencia dicha obligación recién prescribiría en 31 de diciembre de 2005.
- v. El Auto Inicial de Sumario Contravencional 001/2005 de 17/02/05 fue notificado a “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” en 22 de febrero de 2005 a objeto de que responda por la denuncia efectuada en su contra por no emisión de factura a “CÉSAR AUGUSTO FEDERICO VIGO TORNÉ”, finalizando con la emisión de la **Resolución Sancionatoria 016/2005 de 21 de marzo de 2005**, que fue notificada en **28 de marzo de 2005**.
- vi. El art.150 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 33 de la CPE, es un artículo que se encuentra en el Capítulo Primero *“Disposiciones Generales”* del Título IV *“ILICITOS TRIBUTARIOS”* de dicha Ley. Un ilícito tributario es toda violación a las leyes tributarias en la Ley 1340 (CTb), la palabra equivalente era “infracción”. Los ilícitos tributarios se dividen en contravenciones y delitos según dispone tanto la Ley 1340 (CTb) como la Ley 2492 (CTB), por lo que en el art. 150 de la última Ley, se establece la aplicación de términos de prescripción más breves se aplica tanto para los delitos como para las contravenciones tributarias.
- vii. En este sentido, la Ley 2492 (CTB), eliminó la tipificación de “defraudación fiscal” por no emisión de factura y la reemplazó por un tipo *“contravencional”*, estableciendo expresamente en el art. 160 de la citada Ley 2492 (CTB) que: *“Son contravenciones tributarias: ... 2) No emisión de nota fiscal, o documento equivalente”*.
- viii. La legislación tributaria boliviana actual, ha modificado un delito tributario por una contravención tributaria, situación que favorece al contribuyente pues la nueva

tipificación, así como los términos de prescripción mas benignos se aplican tanto a delitos como contravenciones.

- ix. Por lo que, es aplicable el art. 59-I.3 de la Ley 2492 (CTB), que establece que las acciones Administración Tributaria para **imponer sanciones** administrativas **prescribe a los 4 años** por ser mas benigna en cuanto al término de la prescripción, correspondiendo aplicarla de manera retroactiva por ser un ilícito tributaria, conforme establecen los arts. 33 CPE y 150 de la Ley 2492 (CTB) y la SC 0028/2005.
- x. En consecuencia, la conducta de contravención tributaria al haberse exteriorizado en agosto de 2000 (fs 73-bis -75bis de antecedentes administrativos), el cómputo de la prescripción comenzó a correr a partir del 1 de enero del año 2001 y conforme la normativa citada precedentemente, la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas prescribió en 31 de diciembre de 2004, no correspondiendo aplicar sanción tributaria alguna contra "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA", por encontrarse prescrita, debiendo confirmarse la resolución del Recurso de Alzada en este punto.
- xi. Respecto a la Sentencia Constitucional 0028/2005, se debe precisar que ésta señala: "... *Con el fin de comprender a cabalidad el **instituto de la prescripción** ... es imperioso distinguir la potestad de determinar la **obligación tributaria**, controlar, verificar, comprobar y fiscalizar los tributos, que se circunscribe dentro del ámbito puramente tributario, **de la potestad de iniciar acciones para imponer sanciones** ..., que ingresa dentro del ámbito tributario punitivo ...*". Manifiesta también que "... **el régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia...**" (las negrillas son nuestras).
- xii. Por la jurisprudencia constitucional del punto anterior, se colige que el cómputo de la prescripción de ilícitos tributarios es aquella establecida en la Ley 2492 (CTB) y es esta misma Ley que establece la retroactividad de la ley tributaria sancionatoria más benigna al infractor con términos de prescripción mas breves o que lo beneficien de "cualquier manera".
- xiii. En este sentido, corresponde declarar prescrita la facultad de de la Administración Tributaria para aplicar sanciones por la contravención tributaria de no emisión de Factura o documento equivalente contra "ENRIQUE GUZMÁN ROCHA".

Por los fundamentos técnicos legales determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005 de 8 de julio de 2005, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492, concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución STR-SCZ/N° 0069/2005 de 8 de julio de 2005, dictada por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por “ENRIQUE GUZMÁN ROCHA” contra la Gerencia Distrital Beni del “SIN”. En consecuencia, nula y sin valor legal la Resolución Sancionatoria de Clausura 16/2005 de 21 de marzo de 2005, sea conforme dispone el art. 23-I inc. b) del DS 27350.

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Lic. Ramiro Cabezas Masses
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO GENERAL a.i.
Superintendencia Tributaria General