

AUTO SUPREMO N:013/2013

FECHA AUTO:

SALA PLENA

SENTENCIA: 013/2013.

EXP. N°: 252/2012.

PROCESO: Contencioso Administrativo.

PARTES: Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

FECHA: Sucre, seis de marzo de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 28, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0119/2012 de 27 de febrero de 2012, la respuesta de fs. 54 a 56, la réplica de fs. 60 a 62, la dúplica de fs. 65 a 66, los antecedentes procesales; y CONSIDERANDO I: Que, la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, representado por Ruth Esther Claros Salamanca, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civil, se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa de conformidad al art. 70 de la Ley N° 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA) de 23 de abril de 2002 y arts. 778 y sgtes del Cód. Pdto. Civil, aplicable en materia tributaria en virtud del art. 74. 2 de la Ley N° 2492 expresando en síntesis:

Por Orden de Verificación N' 3910OVE00070 de 13 de diciembre de 2010, la administración tributaria (AT) procedió a verificar el cumplimiento de la normativa tributaria de los periodos fiscales de agosto a diciembre de 2006, bajo la modalidad de verificación específica Crédito IVA, respecto a las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA de las facturas de José Ballejos Segovia; a este efecto por Formulario de Requerimiento N° 105552 se intimó al sujeto pasivo la Compañía Agroforestal Bolivia SRL (CAFOB SRL), presentar documentación detallada concernientes al objeto y periodo de la verificación. El contribuyente, reconoció la competencia de la AT y su voluntad de someterse al procedimiento de determinación al solicitar ampliación del plazo para la presentación solicitada por el fisco, en respuesta la AT concedió plazo adicional de diez días, sin embargo el contribuyente solicitó ampliación que fue rechazada, notificando nuevamente con el Formulario de Requerimiento N° 105557, recién en fecha 02/02/2011 presentó la documentación requerida y concluido el procedimiento, luego del análisis de la información y documentación obtenida, sobre base cierta, la AT evidenció que la CAFOB SRL, realizó transacciones no materializadas, que no cuentan con medios fehacientes de pago, que demuestren la efectiva realización de las operaciones comerciales con el titular del NIT 3293488013 José Ballejos Segovia, porque según la información obtenida por, el fisco da cuenta del extravío de cinco (5) talonarios de facturas no emitidas por éste último contribuyente, con numeración del 1 a 250, código alfanumérico NHIIWWH y número de orden 7021675108, dosificación que precisamente son las facturas declaradas por la Compañía Agroforestal Bolivia CAFOB SRL.

En fecha 12 de abril de 2011 fue girada la Vista de Cargo No 399-3910OVE00070-0004/2011, determinando de manera preliminar la suma adeudada contribuyente para que asuma defensa, produzca y ofrezca prueba, tanto en relación a los cargos formulados como a la calificación de su conducta fiscal; el contribuyente el 16 de mayo de 2011, presentó "prueba de descargo" a la Vista de Cargo solicitando la prescripción de los periodos fiscales objeto de la verificación; que previo el informe de conclusiones se estableció no ha lugar a la prescripción, en el marco de los arts. 60 y 62 del Cód. Trib., en consecuencia se ratifican los reparos expresados en la Vista de Cargo; por esta razón la AT GRACO, emitió la Resolución Determinativa N° 17-00167-11 en fecha 15 de junio de 2011, declarando adeudos tributarios correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por un total de Bs. 1.107.835, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago, importe que deberá ser actualizado a la fecha de pago, por los periodos fiscales agosto a diciembre de 2006, en aplicación de los arts. 47 y 165 de la Ley N° 2492 y art. 42 del DS N° 27310 por acta de contravenciones tributarias conforme al art.

18 de la RND N° 10.00037.07.

La CAFOB S.R.L., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa (RD) N° 17-00167-11, que dio lugar a la Resolución ARIT-CBA/RA 0256/2011 de 17 de noviembre de 2012, que revocó parcialmente la RD 17-00167-11; por lo que, la AT GRACO Cochabamba interpuso recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que por Resolución AGIT-RJ 0119/2012 de 27 de febrero de 2012, confirmó totalmente la resolución de alzada, con el argumento que de la valoración de los registros contables del contribuyente como la información obtenida del proveedor en el SIRAT 2, constató que las facturas presentadas por Compañía Agroforestal Bolivia, eran parte de unos talonarios de facturas que fueron reportados extraviados por el proveedor en fecha anterior, que no se pudo evidenciar la efectiva realización de las transacciones de compra y venta de los postes, por lo que el crédito fiscal observado por la AT originado en las facturas Nos. 159, 162, 1.63, 173, 175, 176, 179 y 181 del periodo diciembre de 2006 es correcta; empero de otro lado declara prescritos los periodos fiscales agosto a noviembre 2006, que este fallo responde a un criterio mal interpretado.

Agrega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) interpretó en forma errónea el art. 62 de la Ley 2492, al concluir que la prescripción se suspende solamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente (y no por efecto de la verificación), dejando de lado lo establecido en el art. 8.III de la Ley 2492; que la potestad recaudadora de la AT está reconocida en los arts. 21 y 66 de la Ley 2492, constituyen cimiento para el ejercicio de los procedimientos determinativos previstos en el art. 95 de la citada norma, como son de control, de verificación, Fiscalización e investigación, concordantes con los arts. 100 y 101 del Cód. Tribu.; que tanto la verificación como la fiscalización se desarrollan bajo un mismo procedimiento, lento, desde su inicio hasta su conclusión, que implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, para declarar si existen o no adeudos tributarios en la Resolución Determinativa que pone fin a ambos procedimientos con la misma eficacia y tratamiento, que la razón y el objeto de ambos es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos, de conformidad al art. 29 del DS 27310, por esta razón el Código Tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga porque se complementan adecuadamente en su tratamiento legal.

Concluye que la AGIT destinó erróneamente la prescripción donde no existía, producto de la inobservancia y falta de interpretación del art. 8 de la Ley 2492, principalmente respecto a la falta de aplicación de la analogía lo que resulta totalmente ilegal; por esta razón solicita que en sentencia se declare probada la demanda disponiendo la revocatoria de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0119/2012 de 27 de febrero de 2012, declarando en consecuencia vigente, y confirmando la Resolución Determinativa N° 17-00167-11 de 15 de junio de 2011.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por decreto de fs. 31, se corrió traslado y citada legalmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, como consta a fs. 47, en tiempo hábil por memorial de fs. 54 a 56, en representación de la autoridad demandada acreditando personería por actuado de fs. 52, se apersonó Julia Susana Ríos Laguna, en su condición de Directora Ejecutiva General de la AGIT, que contestando la demanda expresa: Que la resolución impugnada, se halla plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, aclarando la diferencia de procedimientos tanto del "proceso de verificación", que tiene un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, que están dirigidos a revisar; con relación al "proceso de fiscalización" que siendo totales o parciales son integrales, porque abarcan todos los hechos generadores de uno o más periodos y ven el crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo, es así que el art. 62.I de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 (Cód. Trib.), establece que el inicio de una fiscalización (no verificación) determina la suspensión del término de prescripción.

Que el CTB establece la diferencia en el procedimiento a seguir para los procesos de verificación y fiscalización. En el caso presente, al tratarse el procedimiento de verificación puntual, se halla regulado por los arts. 29 inc. c) y 32 del DS 27310 (Reglamento al Cód. Trib. Boliviano), puesto que la Resolución Determinativa impugnada emerge de un proceso de verificación que inicia con la notificación de una orden de verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización prevista en el art. 104. 1 del CTB, de lo cual se tiene que el art. 62. 1 de la misma norma, sólo es

aplicable a los procesos de fiscalización y no a procesos de verificación; por consiguiente, al haber concluido el término de prescripción el 31 de diciembre de 2010, y notificado con la RD N° 17-0016711 de 15 de junio de 2011, en fecha 17 del mismo mes y año (5 meses y 17 días después), la facultad de la AT para determinar la obligación tributaria ya se encontraba prescrita, sin suscitar por lo tanto la orden verificación, causal de interrupción prevista en el art. 61 inc. a) del CTB.

Finalmente señala que el art. 8.III del CTB, dispone que la analogía se aplica sólo en caso de vacío legal, aspecto que no sucede en el presente caso toda vez que el art. 62.I del CTB de forma textual limita como causal de suspensión del término de prescripción a la notificación sólo con la Orden de Fiscalización, por lo que no corresponde aplicar la analogía; que la demanda contencioso-administrativa carece de sustento jurídico-tributario y que no existe agravio ni lesión de derechos que hubiera causado la resolución del recurso jerárquico. Concluye impetrando que se declare improbadamente la demanda.

A fs. 60-62 cursa la réplica presentada por la entidad demandante, que ratifica su demanda y petitorio; mientras que la autoridad demandada presentó su réplica de fs. 65-66, ratificando a su vez la respuesta negativa a la demanda y reiteró declarar improbadamente y mantener firme y subsistente la resolución. Por último mediante proveído de fs. 67 se decretó autos para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. 1 de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, siendo el objeto conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, según la veracidad o no del reclamo planteado, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en sede administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN.

CONSIDERANDO IV: Que, de la compulsión de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes hechos:

1).- En principio, de la revisión de todo lo obrado así como los Anexos adjuntados al proceso, se colige según la demanda, que la controversia radica en que la resolución impugnada del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0119/2012 de 27 de febrero de 2012, cuyo original cursa de fs. 176 a 195 en el anexo 2, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó, la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0256/2011 de 17 de noviembre de 2012 (fs. 76 a 86 del mismo anexo), emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba del SIN, que a su vez revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00167-11 de 15 de junio de 2011 (fs. 375 a 378 del primer anexo), determinando la prescripción de la depuración del crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos fiscales de agosto a noviembre de 2006, por consiguiente modificó la deuda tributaria a Bs. 274.231, equivalente a 168.255 UFVs, conforme al art. 212.I inc. b) de la Ley 3092.

En los hechos, la resolución impugnada no sólo confirmó lo dispuesto en la resolución de alzada respecto a la prescripción, sino que sustentó el hecho de que sólo el procedimiento de fiscalización puede suspender la prescripción y no la orden de verificación; en el caso presente, al tratarse de un procedimiento de verificación no hubiera suspendido ningún plazo, así justificó la AGIT que se operó la prescripción, señalando además que el alcance de la Orden de Verificación del IVA para los periodos fiscales agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2006, con vencimiento en la gestión 2006, el término de prescripción de cuatro (4) años, previsto en el art. 59.I num. 1 de la Ley 2492 (CTB), se inició el 1 de enero de 2007 y concluyó el 31 de diciembre de 2010, y no evidenciando causales de interrupción ni de suspensión del curso de la prescripción según los arts. 61 y 62 del CTB, estableció que la deuda tributaria correspondiente a estos periodos fiscales (agosto a noviembre de 2006) se encuentra prescrita, puesto que la Resolución Determinativa N° 17-00167-11, acto que interrumpe el curso de la prescripción, fue notificada el 17 de junio de 2011, cuando dichas obligaciones tributarias ya se encontraban prescritas.

2).- En el caso de autos, corresponde establecer cuál de las dos partes en litigio tiene la razón

respecto al hecho si se produjo o no la prescripción; por cuanto la entidad demandante AT, reclama que la AGIT interpretó erróneamente las normas tributarias y no aplicó la analogía prevista en el art. 8.III de la Ley 2492, que no es evidente que sólo la notificación de inicio de fiscalización suspende el término de la prescripción, que por analogía también se aplica a la orden de verificación y que no existió prescripción de los periodos verificados; en contrasentido, la entidad demandada AGIT no sólo mantiene su decisión sino que la respalda en este proceso; ante esta circunstancia se ingresa al siguiente análisis:

2.1.- En principio, revisando la normativa tributaria se puede evidenciar que, el procedimiento de determinación aplicado por la AT, se trata de un proceso de verificación puntual regulado por el art. 29 inc. e) y 32 del DS 27310 de 9 de enero de 2004 del Reglamento al Código Tributario (RCTB) y que este último artículo determina que dicho procedimiento se inicia con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 104-I de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 (CTB); en los hechos fue ésta la razón para que la AGIT asuma en convencimiento que la suspensión del término de prescripción prevista el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), es aplicable sólo a la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, que no puede hacerse una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación, toda vez que dicha norma fue emitida considerando la naturaleza de los distintos procesos establecidos en el Código Tributario y su Reglamento, que por consiguiente al entender de la AGIT, la verificación no suspendió el término de prescripción por seis (6) meses más.

3) Si bien la Ley 2492 (CTB) y el DS 27310 establecen diferencias entre la verificación y fiscalización, puesto que el alcance que tienen cada uno es distinto, aunque su procedimiento es el mismo, en ambos casos se concluye con la emisión de la "Resolución Determinativa", tanto para la orden de fiscalización, como para la orden de verificación, debido a que se realizan las mismas fases, etapas, métodos y trámites, sin tomar en cuenta la diferencia entre una u otra orden, aún cuando el Código Tributario otorga características particulares sólo a la orden de fiscalización.

Sin embargo, el art. 61 inc. a) de la Ley 2492 (CTB), prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la Resolución Determinativa sin distinguir que ésta provenga de una orden de verificación o una orden de fiscalización; lo que permite plantear la siguiente interrogante: ¿si tanto la verificación como la fiscalización concluyen en una Resolución Determinativa que interrumpe la prescripción, porqué el inicio del procedimiento de verificación no suspendería el cómputo de la prescripción como sucede con el inicio de la fiscalización?; además si a ello se suma el hecho que no se advierte las diferencias que refiere la AGIT sean tan determinantes para que no opere la suspensión de la prescripción con la notificación de la orden de verificación, aún cuando la Resolución Determinativa resultante de este proceso tenga los mismos efectos que la Resolución Determinativa resultante de este proceso tenga los mismos efectos que la resolución determinativa del proceso de fiscalización.

3.1.- Lo expuesto impone la necesidad de uniformar criterios y a la vez, establecer la línea Jurisprudencial acorde a la realidad material y normativa, en el marco del control de legalidad que ejerce el Tribunal Supremo de Justicia, en este caso, no solo corresponde recurrir a la analogía establecida en el art. 8. 1 y 111 de la Ley 2492 (CTB), sino también al fin mismo de los procedimientos administrativos y procedimientos que culminan con la resolución determinativa, en el entendido de que cualquiera que fuere la acción intentada por la administración tributaria (AT), sea de control, de verificación, fiscalización, investigación, etc., en apoyo a la potestad recaudadora reconocida por el art. 21 de la Ley 2492 y las facultades otorgadas por el art. 66 de la citada norma, constituyen cimiento para el ejercicio de los procedimientos determinativos previstos en el art. 95 concordantes con los arts. 100 y 101 todos de la Ley 2492 (CTB), suspenden el término de la prescripción; por cuanto la verificación como la fiscalización se desarrollan bajo un mismo procedimiento, desde su inicio hasta su conclusión, que implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, para declarar si existen o no adeudos tributarios en la Resolución Determinativa que pone fin al procedimiento con la misma eficacia y tratamiento. Lo que implica que la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos, de conformidad al art. 29 del DS 27310, por esta razón el Código Tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga porque se

complementan adecuadamente en su tratamiento legal.

4).- Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se concluye que el Estado Plurinacional de Bolivia a través de la administración tributaria, no sólo tiene atribución para controlar, verificar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos, sino también para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones y ejercer la facultad de ejecución tributaria, en el caso que nos ocupa, habiendo ejercido no sólo la acción de verificación sino la intención de cobro, ciertamente desde el momento de la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación, se produjo la suspensión del curso de la prescripción, aplicando de manera extensiva y por analogía los arts. 8. III y 61.I de la Ley 2492 y, no desde la fecha de notificación con la Resolución Determinativa, como dispone el art. 61 inc. a) de la Ley 2492, que se aplica para la interrupción de la prescripción de adeudos tributarios. En síntesis, la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación, ello dio lugar al inicio de la exteriorización de la voluntad estatal de ejercer el acto administrativo, lo que suspendió el periodo de la prescripción. A mayor abundamiento se hace constar que, en materia de recaudación de tributos, la Ley 2492 (CTB), previene que son las obligaciones en dinero que el Estado, mediante la Administración Tributaria en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (art. 9.I CTB), estableciendo la deuda tributaria, de acuerdo a la previsión del art. 47 de la misma disposición legal, cuyo monto total debe pagar el sujeto pasivo, después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan y los intereses. Asimismo, la propia norma tributaria, prevé los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica inclusive el régimen de prescripción establecido por la propia norma tributaria.

En base al análisis realizado, se concluye que no se operó la prescripción declarada por la AGIT en base a una interpretación cerrada del art. 62.I de la Ley 2492 y no de manera integral y sistemática de la normativa tributaria y finalista del procedimiento, de aplicación al caso en concreto; en consecuencia, la fundamentación precedente efectuada en el marco de la congruencia, con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante ha justificado y demostrado su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10.I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo y arts. 778 a 781 del Código Pdto. Civil, con la facultad de impartir justicia a nombre del pueblo boliviano, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 28, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia revoca dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0119/2012 de 27 de febrero de 2012, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así también sin efecto legal la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0256/2011 de 17 de noviembre de 2012 que fue confirmada en recurso jerárquico; en consecuencia mantiene firme, y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00167-11 de 15 de junio de 2011 contra el contribuyente la Compañía Agroforestal Bolivia SRL (CAFOB SRL). Sin costas, en aplicación del art. 39 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

No suscribe el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por ser de voto disidente y Primer Relator.

Esta Sentencia es dictada en Sucre capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los seis días del mes de marzo de dos mil trece años.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Segundo Magistrado Relator: Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena
?? ?? ?? ??