



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 24-1
Sucre, 27 de marzo de 2017

Expediente : 366/2015 - CA
Demandante : Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Materia : Contencioso Administrativo
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 41 a 55, ampliada de fs. 60 a 61, interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Eberth Vargas Daza, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto de fs. 1 a 17; la contestación a la demanda de fs. 97 a 106; la réplica de fs. 110 a 115, la dúplica de fs. 154 a 155, el Decreto de Autos para Sentencia de fs. 156; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y;

CONSIDERANDO I:

I.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO

El 3 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria, notificó por cédula a Nelson Antonio Torrico Martínez, con la Orden de Verificación Interna N° 00073950021, de 29 de agosto de 2007 con alcance al crédito fiscal IVA de facturas detalladas en el mismo acto, relacionadas al proveedor COBOCE LTDA., por los periodos noviembre de 2003 y enero de 2004.

El 3 de abril de 2008, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° VC-GDC/DF/VI-IF/0108/08, contra Nelson Antonio Torrico Martínez, re liquidando el tributo sobre base cierta del IVA correspondiente a los periodos noviembre/2003 y enero/2004, precisando un reparo en favor del fisco de UFV 279.125. El 30 de junio de 2008, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008, de 23 de junio, que estableció una deuda tributaria de UFV 262.152, otorgando al contribuyente el plazo de 20 días para su cancelación, bajo conminatoria de iniciar ejecución tributaria en caso de incumplimiento.

4

El 18 de mayo de 2012, el Juzgado segundo de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario de Cochabamba, dentro de la demanda contencioso tributaria instaurada por Nelson Antonio Torrico Martínez, emitió Sentencia que declaró improbadamente la demanda y confirmando la validez, vigencia y legalidad de la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio de 2008, que recurrida en Apelación fue confirmada mediante Auto de Vista N° 007/2013 de 6 de febrero, que resolvió confirmar la Sentencia Apelada. Interpuesto Recurso de Casación, el 20 de diciembre de 2013, se emitió Auto Supremo N° 743, que declaró infundado el Recurso de Casación en el fondo.

El 15 de mayo de 2014, la Administración Tributaria, notificó por cédula a Nelson Antonio Torrico Martínez con el proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 01511/2014 en base a la Sentencia de 18 de mayo, constituida en título de Ejecución Tributaria.

El 2 de diciembre de 2014, el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria, la procedencia de la prescripción y la extinción de las obligaciones correspondientes al IVA, del periodo noviembre/2003, registradas en la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio, obteniendo como respuesta el Auto N° 25-03015-14 de 18 de diciembre, que estableció que de acuerdo a las previsiones del art. 62.I de la Ley 2492, con la notificación de la Orden de Verificación Interna N° 00073950021, el término de la prescripción fue suspendido, rechazando en consecuencia la prescripción planteada, manifestando que la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio de 2008, es válida, legal y vigente.

Ante la interposición de Recurso de Alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió la Resolución ARIT-CBA/RA 0482/2015 de 1 de junio, que resolvió revocar parcialmente el Auto N° 25-03015-14 de 18 de diciembre, misma que fue confirmada en instancia jerárquica mediante Resolución AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda contenciosa administrativa

a) De la errónea apreciación de la AGIT en cuanto al principio de la debida fundamentación y motivación de las resoluciones.

Refiere que la Resolución de Alzada, no contiene la debida fundamentación y motivación que permita entender las razones del fallo, y por otro lado, la Resolución Jerárquica simplemente se limitó a interpretar lo que "*supuestamente dijo*" la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, vulnerando de esta manera los principios de fundamentación y motivación que debe contener toda Resolución Administrativa, citando sobre el particular, la Sentencia Constitucional N° 1113/2013 de 17 de julio de 2013, manifestando a continuación que la motivación y congruencia a momento de emitir un fallo, sin que ello suponga realizar fundamentaciones alejadas de lo requerido por las partes, es de inexcusable cumplimiento de toda autoridad; al



respecto transcribe extractos de las Sentencias Constitucionales N° 1315/2011-R de 26 de septiembre y 0115/14 de 10 de enero.

Manifiesta que la pretensión del SIN era que la AGIT, advierta la falta de motivación y fundamentación en cuanto al por qué de la decisión asumida por la ARIT, pues esta no explica por qué se apartó del lineamiento asumido por el Tribunal Supremo de Justicia respecto al cómputo del término de la prescripción con la notificación con la orden de verificación, extremo que, reitera, vulneró el principio de la debida fundamentación y motivación, aspectos que pese a haber sido expuestos en la interposición del recurso jerárquico, la AGIT señaló haberse cumplido dicho principio.

b) De la equívoca precipitada y errónea aplicación del art. 62 de la Ley 2492, en el marco de la interpretación del Tribunal Supremo de Justicia y de las normas tributarias de orden público.

Alega que la AGIT, incumplió normas de orden público, en el entendido que la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, señaló que por imperio del parágrafo I del art. 62 de la Ley 2492, la notificación tanto con la Orden de Fiscalización como con la Orden de Verificación, suspende el cómputo del término de la prescripción, desconociendo los fallos del Tribunal Supremo de Justicia que uniformaron dicho criterio, mismos que además constituyen jurisprudencia de cumplimiento obligatorio tanto de autoridades judiciales como administrativas, lo que desembocó en la emisión errada de la resolución de Recurso Jerárquico que ha posibilitado se declare prescrita la facultad de determinar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos por el periodo noviembre/2003 en contra del sujeto pasivo Nelson Antonio Torrico Martínez, sin considerar la suspensión por 6 meses de la notificación con la Orden de Verificación N° 73950021.

Señala que el numeral 9) del art. 38 de la Ley 025, fue soslayado y vulnerado por la AGIT, manifestando seguidamente que la Sentencia N° 013/2013 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, uniformó jurisprudencia en cuanto a que la notificación al sujeto pasivo con la Orden de Verificación, suspende el curso de la prescripción, transcribiendo al efecto, fragmentos de la misma; señalando luego que el criterio adoptado por la ARIT, respecto a que lo resuelto en la sentencia referida, solo es de cumplimiento obligatorio al caso que motivó su análisis, sin que exista efecto vinculante para otros casos, no es evidente, toda vez que el fondo de la cuestión resuelta en la sentencia invocada, versa sobre la suspensión del cómputo del término de la prescripción con la notificación de la orden de verificación, pretensión idéntica del Sujeto Pasivo en Alzada, lo que a su criterio, quebranta el principio de buena fe, de jerarquía normativa y el Principio de la Debida Motivación y Fundamentación, ya que al no haber expuesto el por qué se apartó de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia, vulneró los derechos de la Administración Tributaria, restándole importancia a las sentencias pronunciadas por el Tribunal Supremo de Justicia, específicamente las Sentencias N° 013/2013 de 6 de marzo, 021/2013 de 11 de marzo y 401/2013 de 19 de septiembre, bajo el argumento que las decisiones emitidas por este Órgano Judicial, no constituyen fuentes de Derecho Tributario, al amparo del art.

A

5 de la Ley 2492, quebrantando con esta afirmación lo dispuesto por el numeral 9) del art. 38 de la Ley 025.

Respecto a la interpretación de la norma, transcribe un fragmento de la Sentencia Constitucional N° 0410/2013, concluyendo que es posible la interpretación de una norma, ajustándola a una interpretación sistemática, teleológica y una interpretación histórica, con el ordenamiento que se vincula o que es materia para resolver la problemática planteada, sin embargo la AGIT, no se refirió a la SCP descrita previamente, dando como resultado el quebrantamiento de lo dispuesto por el párrafo I del art. 8 de la Ley 2492.

Respecto a los métodos de interpretación, hace un análisis doctrinal y concluye invocando la Sentencia de Sala Plena emitida por el Tribunal Supremo de Justicia N° 021/2013 de 11 de marzo, referida al cómputo del término de la prescripción con la notificación con la Orden de Verificación; asimismo invoca la Sentencia N° 401/2013 de 19 de septiembre, que refiere que, si bien existe diferenciación de terminología entre lo que es fiscalización y verificación, se concluye que el procedimiento utilizado para emitir la Resolución Determinativa, es el mismo, aclarando que respecto a la controversia de la suspensión del cómputo para la prescripción con la notificación con la Orden de Verificación, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, sentó nueva línea jurisprudencial con relación a los alcances suspensivos de la Orden de Verificación, realizando una interpretación finalista y teleológica de la norma en la Sentencia N° 021/2013, remarcando que la problemática en cuanto al alcance del párrafo I del art. 62, también se aplica a la Orden de Verificación, cuya suspensión es de seis meses computables desde la notificación con dicho acto administrativo, por lo tanto, la Orden de Verificación notificada al contribuyente, sí suspende el cómputo del término de la prescripción.

En ese sentido, manifiesta que si la AGIT, hubiera aplicado el lineamiento establecido por el Tribunal Supremo de Justicia, en cuanto al párrafo I del art. 62 de la Ley 2492, la deuda tributaria contenida en la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/CI-IF/090/2008 de 23.06/2008, por el periodo fiscal noviembre de 2003 impuesta a Nelson Antonio Torrico Martínez, no hubiera prescrito, pues la inadecuada interpretación y errónea aplicación de la mencionada disposición, permitió declarar una prescripción donde no existe, con apreciaciones jurídicas que vulneran la Ley 2492.

Luego de realizar algunas consideraciones respecto a la prescripción, señala que la Administración Tributaria, tiene un plazo determinado por norma para activar sus facultades y hacer valer sus derechos, vencido el cual se extingue dicha facultad, empero la prescripción no opera de oficio, debiendo concurrir dos elementos esenciales, uno objetivo que es el transcurso del tiempo y otro subjetivo que es la inacción del titular del derecho, sin embargo, ambos elementos no han concurrido en el caso presente.

Asimismo hace referencia a los arts. 31 y 32 del DS. 27310, señalando que no debe perderse de vista que en los procedimientos de determinación total y parcial así como el de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan



incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se inician con la notificación al Sujeto Pasivo o sujeto con la Orden de Fiscalización y Verificación; sin embargo, señala, que no debe perderse de vista que ambos procedimientos concluyen en la determinación de la deuda tributaria por parte de la Autoridad Tributaria, citando al respecto el art. 29 de la misma norma.

Por otro lado refiere que la AGIT, vulneró y quebrantó la RND N° 10-005-13 de 1 de marzo, Reglamento a la Aplicación Operativa del Procedimiento de Determinación, que reglamenta la operatividad de los procesos de determinación sancionatorios emergentes del ejercicio de las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación realizadas por el SIN; así, en su art. 2 al definir la verificación externa e interna, establece que ambas son procesos de fiscalización, con sus propias particularidades, extremo que evidencia que la AGIT no apreció ni compulsó adecuadamente la decisión del fallo asumido, lo que demuestra a su vez que la Autoridad de Alzada aplicó erróneamente la ley al declarar prescrita la facultad de determinar, investigar y fiscalizar el periodo noviembre/2003, pues no consideró la suspensión del cómputo del término de la prescripción con la notificación con la orden de Verificación al Sujeto Pasivo, por lo que sostiene que no existió inacción de la Administración Tributaria, sino al contrario, el SIN procedió a realizar actos destinados a la determinación de la deuda tributaria, mediante la Orden de Verificación N° 73950021, no existiendo por lo tanto, presupuestos que den lugar a la prescripción respecto a la inacción del titular del derecho, puesto que se notificó al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio, el 30 de junio de 2008, consiguientemente, la AGIT, erróneamente interpretó el parágrafo I del art. 62 del CTB, al establecer que la prescripción se suspende únicamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, transgrediendo de igual modo lo dispuesto por el art. 8.III del mismo cuerpo legal, referido a la aplicación de la analogía en casos de existir vacíos legales; señalando que en virtud a lo expresado, en observancia de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo de Justicia, correspondía la modificación y modulación de la apreciación jurídica de la Autoridad de Alzada y Jerárquica, en cuanto al hecho que no se suspende el cómputo de la prescripción con la notificación de la Orden de Verificación al contribuyente; reiterando que las citas Constitucionales y jurisprudenciales del Órgano Judicial como contralor de los fallos emitidos en última instancia, y la RND N° 10-005-13 de 01 de marzo demuestran que la Orden de Verificación notificada al contribuyente, sí suspende el cómputo del término de la prescripción, concluyendo que la AGIT aplicó erróneamente el art. 62 de la Ley 2492.

c) De la vulneración al principio de oficialidad (art. 200 de la Ley 2492) y los principios de sometimiento pleno a la Ley de eficacia, de economía, simplicidad y celeridad (art. 4 de la Ley 2341) y la responsabilidad de la AGIT.

Alega que la Gerencia Tributaria de Cochabamba, refirió en todo momento que la notificación con la Orden de Verificación N° 00073950021, suspendió el cómputo del

término de la prescripción por seis meses a partir de dicha notificación, y que pese a haberse puesto en conocimiento la modulación y nuevo lineamiento jurisprudencial sentado por el Tribunal Supremo de Justicia, la AGIT confirmó la incorrecta decisión asumida en alzada, vulnerando los Principio de Oficialidad o de Impulso de Oficio, el principio de sometimiento pleno a la Ley, de eficacia y Principio de Economía, Simplicidad y Celeridad, toda vez que, no obstante, existen fallos modulados y uniformes por parte del Tribunal Supremo de Justicia, no se advirtió la vinculatoriedad de los mismos ni su estricto cumplimiento, vulnerando la verdad material en cuanto al alcance jurídico de la suspensión del cómputo de la prescripción con la notificación con la orden de verificación, por lo tanto, no tuteló el legítimo derecho de la Administración Tributaria, pues al declarar de manera equivocada y errada la prescripción de la deuda tributaria contenida en la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio, por el periodo noviembre de 2003 respecto del IVA, evitó que el SIN perciba lo que le corresponde, generándole una pérdida de tiempo y una dilación indebida, que no permite cobrar ni ejecutar las medidas coactivas en contra del contribuyente deudor, cuya deuda contenida en la resolución determinativa mencionada, pese a estar firme y con calidad de cosa juzgada, debe estar suspendida y sin justificativo alguno, en tanto no se emita una Sentencia.

d) Mediante memorial de ampliación de demanda, la Administración Tributaria, hace referencia a las fotocopias legalizadas que cursan en obrados del proceso Contencioso Tributario que se tramitó en el Juzgado Segundo de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario, emitiéndose la Sentencia de 18 de marzo de 2012, que resolvió declarar improbadada la demanda, confirmando la validez, vigencia y legalidad de la Resolución Determinativa VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio, que fue apelada por Nelson Torrico Martínez, mereciendo el Auto de Vista N° 007/2013, por el que el Tribunal de Alzada, confirmó la sentencia de 18 de mayo de 2012; dicha resolución fue recurrida en Casación, emitiendo el Tribunal Supremo de Justicia, el Auto Supremo N° 743 de 20 de diciembre, declarando infundado el recurso de casación, empero –señala- el contribuyente en todo ese tiempo, no alegó prescripción alguna, dejando con ello consentir una supuesta prescripción, adquiriendo la Resolución Determinativa referida, la calidad de cosa juzgada con la emisión del Auto Supremo mencionado, por ello, en ejecución coactiva, la Gerencia Distrital de Cochabamba, mediante proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 01511/2014 de 21 de abril, dio inicio al cobro coactivo, por lo que no resulta posible una nueva valoración o análisis sobre un acto administrativo que adquirió ejecutoria y cosa juzgada.

Cita al respecto la Sentencia Constitucional Plurinacional 1632/2011-R de 21 de octubre, manifestando a continuación que así expuestos los hechos, la AGIT, soslayó lo dispuesto en los arts. 108 y 109 de la Ley 2492 y finalmente hace referencia al principio de preclusión, citando al respecto la Sentencia Constitucional 1369/2011-R de 30 de septiembre, además del Auto Supremo N° 11 de 22 de marzo de 2012, emitido por la Sala Civil, en concordancia con el Auto Supremo 162/2015-L de 29 de julio, afirmando que en el caso presente resulta aplicable el principio de preclusión.



II.1.1 Petitorio

Con los argumentos que anteceden, la entidad demandante solicita al Tribunal Supremo de Justicia que declare probada la demanda, disponiendo se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0482/2015 de 1 de junio, y subsistente el Auto Administrativo N° 25-03015-14 de 18 de diciembre.

II.1.2. Admisibilidad

Por decreto de 1 de diciembre de 2015, cursante a fs. 58, se admite la demanda, corriéndose traslado al demandado para que asuma defensa; ordenándose se libren las provisiones citatorias correspondientes, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, así como para la notificación Nelson Antonio Torrico Martínez, como tercero interesado, encomendándose la ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

II.1.3. Citación al demandado

En fecha 4 de diciembre de 2015, a horas 15:30 la autoridad demandada fue citada según consta de la diligencia a fs. 59.

II.2. Argumentos de la contestación a la demanda

Una vez corrida en traslado la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) representada por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante a fs. 97 a 106, contesta negativamente la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Regional de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manifestando:

a) Respecto a la errónea apreciación de la AGIT en cuanto al Principio de la Debida Fundamentación y Motivación de las resoluciones, manifiesta que todo lo vertido por el demandante carece de verdad, toda vez que la AGIT, tanto en la instancia de Alzada como en la Jerárquica fundamentó sus respectivas resoluciones de conformidad a lo previsto en los arts. 211 y 212 de la norma especial, y en absoluta correspondencia y sujeción al Principio de Legalidad y Congruencia, Pronunciándose sobre los puntos controvertidos y planteados en instancia recursiva, por lo que mal puede decirse que las resoluciones emitidas por la AGIT carecen de fundamentación y motivación y que se apartan de cierta línea jurisprudencial, siendo que contrariamente, de la sola lectura de las resoluciones cuestionadas, se puede constatar que a efectos de emitir resolución, la AGIT, en ambas instancias, observó las reglas del Debido Proceso y del Principio de Legalidad previsto en el art. 180 de la Constitución Política del Estado y en estricta aplicación del Principio de Legalidad, cuyo fundamento básico reside en que un derecho, una obligación general, prestación o sanción son exigibles sólo cuando emanan de una Ley.

Luego de realizar una relación de antecedentes, manifiesta que a tiempo de emitir resolución, la AGIT precisó que los periodos verificados corresponden al IVA de los periodos noviembre/2003 y enero/2004 y que por tanto la norma aplicable es la

Ley 2492, siendo que el objeto de impugnación en instancia recursiva era la suspensión de la prescripción en mérito a la Orden de Verificación 000739500021 notificada por la administración demandante al contribuyente, razón por la que la instancia jerárquica, ejerció sus atribuciones cumpliendo con el principio del debido proceso, legalidad y congruencia, contrariamente a lo denunciado por la Administración Aduanera.

Luego de hacer referencia a la fundamentación empleada en la Resolución Jerárquica, reitera que esta instancia actuó en cumplimiento de la normativa del art. 108, núm. 1) y 164 de la Constitución Política del Estado, además de los arts. 3 y 5 de la Ley 2495, toda vez que se presume la constitucionalidad de toda ley, en tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional, resuelva y declare su inconstitucionalidad, de conformidad a lo previsto por el art. 5 de la Ley 027, Ley del Tribunal Constitucional, por lo tanto, la AGIT, no se apartó de alguna línea jurisprudencial, sino que en observancia a la prelación normativa y al carácter limitativo de las fuentes del derecho, en este caso de sentencias que ni siquiera fueron señaladas por la entidad demandante, tuvo elementos por demás suficientes que permitieron evidenciar de forma imparcial y objetiva, que la Orden de Verificación no es un acto que suspende el cómputo de la prescripción en el marco de lo que prevé la Ley 2492, ni se evidenciaron causales de interrupción o de suspensión conforme a lo previsto en los arts. 61 y 62 de la citada norma, lo contrario sería vulnerar el Debido Proceso y la Legalidad que debe regir el mismo, por ello, señala que la supuesta falta de fundamentación y motivación alegada por el demandante, no es real ni tiene asidero legal; señalando que fueron todos estos elementos los que llevaron a la AGIT a confirmar la resolución de alzada.

Respecto al Principio del Debido Proceso en su elemento fundamentación y motivación, transcribe parte de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 532/2014 de 10 de marzo.

b) Con referencia a la equivocada, precipitada y errónea aplicación del art. 62 de la Ley 2492, en el marco de la interpretación del Tribunal Supremo de Justicia y de normas tributarias, la autoridad demandada luego de transcribir fragmentos del contenido la demanda manifiesta que el demandante mencionó de forma genérica y ambigua que la AGIT hizo una aplicación errónea del art. 62 de la Ley 2492 con relación a la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo de Justicia respecto al mismo contenido, aspecto que solicita se tome en cuenta, toda vez que en instancia recursiva el demandante invocó la aplicación de las Sentencias N° 013/2013 y 021/2013, emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia, afirmando que la instancia jerárquica, sí se pronunció señalando que las mismas no tienen carácter vinculante, en virtud a lo previsto en el art. 5 de la Ley N° 2492, que de forma expresa dispone el carácter limitativo de las fuentes del derecho y la prelación normativa de la que esa instancia no se puede desprender, y por ello actuó precautelando el Principio de Debido Proceso previsto en el art. 115, concordante con el art. 178, ambos de la Constitución Política del Estado, así como las previsiones establecidas en el art. 200 de la Ley 2492 y art. 4 de la Ley 2341, y en observancia a toda la normativa citada, se aplicó el art. 62 de



la Ley 2492; transcribe al respecto, un fragmento de la Sentencia Constitucional Plurinacional 0846/2012.

Finaliza este acápite señalando que al margen de lo expuesto, los argumentos de la demanda no demuestran de forma indubitable, que la AGIT habría incurrido en una errada interpretación, limitándose a realizar afirmaciones de carácter general, sin exponer razonamientos jurídicos, por lo que el Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante; cita al respecto, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

c) Sobre la vulneración al principio de oficialidad (art. 200 de la Ley 2492) y los principios de sometimiento pleno a la Ley, eficacia, de economía, simplicidad y celeridad (art. 4 de la Ley 2341) y la responsabilidad de la AGIT, señala que este es un nuevo argumento que no fue observado por la AIT, por lo que el demandante no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, toda vez que los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT, pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, es observancia del Principio de Congruencia, Convalidación y Preclusión, citando a este efecto, la Sentencia N° 0228/2013 de 02 de julio.

Asimismo hace referencia al Sistema de Doctrina Tributaria, invocando las resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ-0031/2010 y STG-RJ/0121/2008; así como la jurisprudencia contenida en la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.2.1. Petitorio

El demandado solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto.

II.3. Decreto de autos para sentencia

Concluido el trámite del proceso, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia el 20 de septiembre de agosto de 2016, conforme se verifica de fs. 156.

CONSIDERANDO III:

III.1. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014 en concordancia con el art. 775 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 (Código Procesal Civil), que establece: "*De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley*

Nº 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada” y; tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En el caso de autos, la controversia radica en *“determinar si la notificación con la Orden de Verificación suspendió el curso de la prescripción como afirma la entidad demandante o sólo se opera a través de una orden de fiscalización, como sostiene la Autoridad General de Impugnación Tributaria”*. En ese contexto en función de los datos del proceso y la problemática planteada se tiene:

Es necesario referirnos al instituto de la prescripción, que en primer lugar, se refiere en esencia a la deuda tributaria y por ende, al crédito del que es titular la Administración Tributaria. En segundo lugar, la prescripción queda configurada como un modo anormal de extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento, es decir, su extinción por la realización del interés que opera como fundamento de la misma, lo que sobreviene -en las obligaciones de dar- tras el desplazamiento patrimonial que constituye su causa. Entonces la prescripción frustra la satisfacción del interés general que se encuentra en ella y que puede operar por consiguiente, cuando dicha extinción no ha tenido lugar por las vías normales de cumplimiento de la prestación tributaria - pago- o, en general, realización de la facultad o derecho sometido a prescripción.

En ése sentido, el art. 95 del Código Tributario, señala expresamente que para dictar la Resolución Determinativa, la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.

El art. 29 del Decreto Supremo 27310 Reglamento al Código Tributario, señala que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración se realiza mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales. Por su parte, el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al Sujeto Pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria; de lo que se infiere que el inicio de fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan una misma finalidad cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere.

El art. 61 inc. a) de la Ley 2492, prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la resolución determinativa, sin diferenciar que dicha resolución sea emergente de una orden de verificación o fiscalización, máxime cuando los procedimientos utilizados para determinar la Orden de Fiscalización y la Orden de Verificación, son realizados con las mismas fases, etapas, métodos y trámites; en consecuencia, si ambos procedimientos concluyen con el pronunciamiento de una Resolución Determinativa que interrumpe la prescripción, no es posible concluir que la notificación con la orden de verificación no pueda suspender el cómputo de la prescripción.

A su vez el art. 62.I de la Ley 2492, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose el cómputo en la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis meses; empero, si bien esta normativa hace referencia simplemente a la suspensión del curso de la prescripción con la notificación con la orden de fiscalización, ello no imposibilita que esta suspensión también sea aplicada al procedimiento utilizado en la orden de verificación, pues el mencionado artículo, no debe ser interpretado de forma única e individual, sino como parte del conjunto normativo contemplado en esta Ley, por lo que debe entenderse en un sentido amplio y genérico, es decir, dentro de las atribuciones que ejerce la Administración Tributaria en el ámbito de su competencia que son las de control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación y determinación; de lo que se concluye que el procedimiento de fiscalización se puede dar ya sea por el procedimiento de verificación a través de una orden de verificación o por el procedimiento de fiscalización u orden de fiscalización que en los hechos exteriorizan la facultad de la Administración Tributaria de ejercitar su atribución de determinación tributaria; esto en previsión del art. 8.III de la Ley 2492, que claramente señala que para llenar los vacíos legales, se aplicará la analogía, por lo que existiendo un vacío jurídico en la aplicación de la suspensión del término de la prescripción en cuanto a la notificación con la orden de verificación, es aplicable por analogía, lo prescrito en el art. 62.I de la señalada Ley; considerando que el procedimiento que se utiliza tanto en la orden de fiscalización como en la orden de verificación, es el mismo y en ambos casos se concluye con la emisión de la Resolución Determinativa, como se dejó establecido con anterioridad.

Por otra parte, si bien los arts. 95 y 103 del Código Tributario y los arts. 30 al 32 de su Reglamento, Decreto Supremo N° 27310, hacen una diferenciación entre el 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; a su vez el de fiscalización abarca distintos hechos generadores de uno o más periodos y revisa el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones realizadas por el sujeto pasivo, por lo que el art. 62-I de la Ley 2492 que dispone que la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, debe entenderse -como ya se dijo- en su sentido genérico, como

algo inherente a todo órgano administrador recaudador de tributos y como tal, parte de la función administrativa que sustenta las atribuciones de controlar, verificar, valorar, inspección previa, fiscalización, determinación, ejecución y otras delegadas por el Estado, por consiguiente esta norma hace referencia al inicio del procedimiento de fiscalización que se puede dar ya sea mediante una orden o procedimiento de verificación o de fiscalización que finalmente exteriorizan la facultad del sujeto activo de su potestad de determinación de la obligación tributaria.

Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se tiene que en el caso de autos, la autoridad Tributaria emitió Orden de Verificación Interna N° 00073950021 de 29 de agosto de 2007, al contribuyente Nelson Antonio Torrico Martínez, por los periodos noviembre de 2003 y enero de 2004; empero el sujeto pasivo, sólo reclamó la prescripción del periodo noviembre de 2003, razón por la cual, sólo se considera en el presente análisis el referido periodo; con este antecedente, se tiene que en previsión de los arts. 59 y 60 del Código Tributario Boliviano, el término de prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2004, por lo que las acciones para la recuperación de la deuda tributaria concluían el 31 de diciembre de 2007.

Empero, la mencionada Orden de Verificación fue notificada al contribuyente el 3 de septiembre de 2007 (fs. 10 del Anexo I), y tomando en cuenta el razonamiento expresado precedentemente, en sentido que para la orden de verificación se utiliza el mismo procedimiento que el de fiscalización, en el entendido que ambos concluyen con la emisión de una resolución determinativa y que por analogía se aplica la suspensión de la prescripción en cuanto a la orden de verificación, se tiene que en el presente caso, el término de la prescripción se suspendió por seis meses, extendiéndose el mismo hasta el 30 de junio de 2008 y siendo que la Resolución Determinativa N° VC-GDC/DF/VI-IF/090/2008 de 23 de junio, fue notificada al contribuyente el mismo día, 30 de junio de 2008, dicho acto interrumpió el cómputo del término de la prescripción.

Por lo expuesto, se establece que no existió inacción de la Administración Tributaria, al contrario, lo manifestado refleja que se realizaron actos destinados a la determinación de la deuda tributaria como es la orden de verificación, no existiendo por lo tanto, presupuestos que den lugar a la prescripción.

Respecto a la falta de motivación y fundamentación alegada por el demandante, corresponde mencionar sucintamente que, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la misma, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es tal por la enorme cantidad y superabundante conocimiento disperso, sino, por la calidad, profundidad y pertinencia del conocimiento aplicado para solventar la argumentación, para que pueda activarse el derecho a la impugnación; así se han pronunciado reiteradamente las Sentencias Constitucionales y en particular la Sentencia Constitucional N° 0012/2006-R de 4 de enero del 2006, que señala: "*La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16.IV Constitucional (art. 117 parágrafo I de la Constitución Política del Estado Vigente), y se manifiesta*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al Juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento..."

Bajo ese contexto, en el caso presente las resoluciones de Alzada y Jerárquica cumplen con los requisitos de motivación y fundamentación, pues no se observa en ellas carencia de estos dos elementos que hacen al debido proceso, toda vez que tanto la ARIT como la AGIT, sustentan su posición de no considerar la notificación con la orden de verificación como causal de suspensión del curso de la prescripción, en el principio de prelación normativa previsto en el art. 5 de la Ley 2492, argumentando que, lo que ambas autoridades hicieron es aplicar la ley, que es de cumplimiento obligatorio (en este caso el art. 62.I de la Ley 2492, que de manera precisa establece que el curso de la prescripción se suspende, entre otros casos, con la notificación de inicio de fiscalización individualizada, no así, con la notificación con la orden de verificación), frente a los fallos emitidos por el Tribunal Supremo de Justicia, que a criterio suyo, no son de cumplimiento obligatorio *erga omnes*, sino aplicables a cada caso concreto. Empero, si bien es evidente que los la Sentencias emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia no tienen carácter vinculante, sin embargo, quien se aparte de un precedente jurisprudencial, debe fundamentar las razones por las que lo hace; y es en este aspecto donde se evidencia la falencia de las resoluciones de alzada y jerárquico en el caso presente, pues contienen una interpretación cerrada y consiguientemente errónea de lo dispuesto por el art. 62.I de la Ley 2492, pues como se expuso precedentemente, la mencionada norma debe ser interpretada, no de forma aislada, sino como parte del conjunto normativo contemplado en el Código Tributario Boliviano, entendido e interpretado en su sentido amplio y general, dentro de las atribuciones de la Administración Tributaria, en el ámbito de su competencia; aspectos que no fueron apreciados de esa manera por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional ni General, apartándose de manera equivocada del entendimiento asumido por el Tribunal Supremo de Justicia.

Respecto a lo manifestado en el memorial de ampliación de demanda, tomando en cuenta todo lo expresado precedentemente y las conclusiones arribadas, no corresponde emitir pronunciamiento alguno.

En ese sentido, por los fundamentos señalados, se evidencia que la Resolución Jerárquica, ahora impugnada, así como la Resolución de Alzada, no valoraron la misma finalidad que persiguen la orden de verificación y la de fiscalización ni interpretaron de

forma sistemática la normativa tributaria para el efecto, aplicando erróneamente el art. 62 del Código tributario Boliviano, al establecer que la prescripción se suspende únicamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, sin considerar lo dispuesto por el art. 8.III de la misma norma, referida a la aplicación de la analogía en caso de existir vacíos legales, como ocurrió en el caso presente.

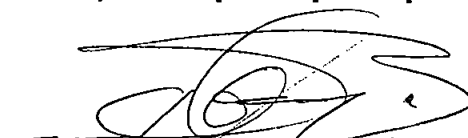
Es preciso además señalar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la Sentencia N° 021/2013 de 11 de marzo, sentó nueva línea jurisprudencial respecto a los alcances suspensivos de la orden de verificación, realizando una interpretación sistemática, finalista y teleológica de la norma, y concluyó que la AGIT, incurrió en conculcación de normas legales, efectuando una incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica al considerar que sólo la notificación con la orden de fiscalización suspende el curso de la prescripción.

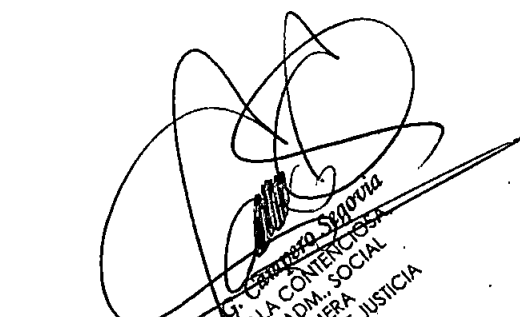
Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la observancia del Principio de Congruencia, así como respecto de la adecuada interpretación y valoración de los elementos sobre la base de los cuales se dispuso la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 41 a 55, interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba, del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Eberth Vargas Daza contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; en consecuencia se declara la nulidad de la resolución impugnada AGIT-RJ 1573/2015 de 28 de agosto, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0482/2015 de 1 de junio, manteniendo firme y subsistente el Auto N° 25-03015-14 se 18 de diciembre.

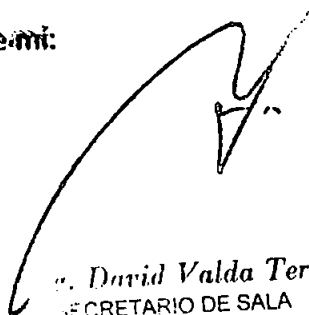
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


MSc. Jorge J. von Borries M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Antonio G. Cabrera Spordia
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:




David Valda Terán
SECRETARIO DE SALA
CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Trib. del Supremo de Justicia

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° *24* - *A* Fecha: *27 de marzo de 2017*

Libro Tomas de Razón N° *1*



Abog. Marco Antonio Mendivil Mendivil
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA