



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

## **SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 119/2018.  
**FECHA:** Sucre, 21 de marzo de 2018.  
**EXPEDIENTE:** 1073/2014.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Edwin Aguayo Arando.**

---

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 53 a 61, interpuesta por Lilian Moreno Cuellar, en representación de Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO Santa Cruz) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, corriente de fs. 37 a 50, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), proveído de admisión de fs. 77, la contestación de fs. 147 a 153, intervención del tercero interesado de fs. 114 a 120 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 158 a 164 y 173 a 175 vta., decreto Autos para Sentencia de fs. 176 y demás antecedentes del proceso.

### **I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

#### **I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.**

Señala el demandante, que la Administración Tributaria (AT) en virtud a sus facultades otorgadas por la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), procedió a verificar los documentos que respaldan la Solicitud de Devolución Impositiva (CEDEIM) bajo modalidad de Verificación "CEDEIM POSTERIOR", con base a las Ordenes de Verificación externa N° 00080VE0190, 00080VE0193, notificadas mediante cedula el 13 de mayo de 2011, con el objeto de comprobar el cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Gravamen Arancelario (GA), respecto a la devolución impositiva efectuada a los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de la gestión 2007, correspondiente al contribuyente Empresa Minera Paititi SA (EMIPA SA).

Conforme lo dispuesto en los arts. 66, 100, 125 y 126 del CTB y el alcance de las Ordenes de Verificación, comprobó que se solicitó valores CEDEIMs consignado en las Declaraciones Juradas (DDJJ) presentadas por el IVA y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen las normas establecidas para el efecto, infringiendo la Ley 1489, el Decreto Supremo (DS) 25465, Ley 843, DS 21530 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, en consecuencia el crédito fiscal vinculado y válido no fue suficiente para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido.

Refiere que bajo tal antecedente, la AT procedió a emitir la Resolución Administrativa N° 21-00003-13, determinando la diferencia existente entre el monto devuelto por devolución tributaria y el importe indebidamente devuelto. En la prosecución del trámite administrativo y ante la presentación del recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0428/2014, revocando totalmente la Resolución Administrativa, y ante el recurso jerárquico lo confirmó la Resolución de alzada.

## **I.2 Fundamentos de la demanda.**

La entidad demandante recurre a este Tribunal reclamando la fundamentación técnico jurídica de la Resolución impugnada, transcribiendo in extenso desde el punto xv a xxiii del punto VI.4.2; así mismo, los arts. 126 y 128 de la Ley 2492 CTB, respecto a la devolución tributaria. Afirma que el procedimiento CEDEIM es un procedimiento especial de REVISIÓN y EVALUACIÓN, más aun cuando se trata de un CEDEIM POSTERIOR, procedimiento que se inicia con la notificación de la Orden de Verificación y requerimiento de documentos, a fin de proceder con su revisión y evaluación del crédito fiscal comprometido para devolución realizada por el contribuyente, que concluye con una Resolución Administrativa que establece resultados de dicha revisión y evaluación, en cambio el proceso de Determinación Tributaria común, regulado por la Sección IV (Determinación de la Deuda Tributaria), se inicia con la notificación de una Orden de Verificación o Fiscalización y Vista de Cargo, estableciendo cargos preliminares sujetos a un periodo de descargo y concluye con la emisión de la Resolución Determinativa, que pone fin a este proceso, diferente al procedimiento especial de Devolución Tributaria la cual consiste únicamente en la revisión y evaluación de facturas que respaldan un CEDEIM.

Sostiene que el art. 60 del CTB, en el que se ampara la AGIT para declarar la prescripción, no es aplicable, al tratarse de una Solicitud de Devolución Impositiva sujeto a procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto, claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la Ley N° 2492 CTB, a su vez Reglamentada por la Ley N° 1489 de Exportaciones y el DS 25465 que Reglamenta la Devolución Impositiva, más aun cuando está reglamentado su procedimiento por otra normativa; en el punto aclara, si bien es cierto la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel cuando se produjo el vencimiento de pago, en el caso, no existe vencimiento de pago respectivo, debido a que el contribuyente comprometió un crédito fiscal de un periodo fiscal anterior para solicitar su devolución, por lo que la AGIT erradamente computa el plazo de la prescripción a partir del 1 de enero del año del periodo comprometido siguiente, simple y sencillamente porque no existe un vencimiento de pago como señala el art. 60 del CTB, aclarando que en el procedimiento de Devolución Impositiva no existe vencimiento de pago, contrariamente el inicio del cómputo de la prescripción para las Devoluciones Impositivas comienza a computarse desde el momento que se produjo la devolución indebida (no existe vencimiento de pago).

Alegando errónea interpretación de la norma por la AGIT, respecto al art. 60 del CTB, cita y desglosa la Sentencia 013/2013 de 06 de marzo,



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

---

relacionándolo con el último párrafo del art. 47 del CTB, que establece como tributo omitido los montos indebidamente devueltos por la AT expresados en UFV, en la misma línea el art. 128 del mismo cuerpo legal respalda el motivo por el cual se emite la Resolución Administrativa que consigna el monto indebidamente devuelto; por consiguiente, manifiesta que no existe un vencimiento de pago como señala el art. 60 del CTB, además el contribuyente ha comprometido créditos fiscales de la 2007, en fecha posterior al 3 de abril de 2008 y 25 de junio de 2008, presentando Formulario 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones Provisionales), comprometiendo crédito fiscal de enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, solicitando devolución de IVA y GA, procesado y verificado por la AT, el 11 de agosto de 2008, recién efectúa la devolución de los CEDEIM, fechas estas últimas que pide deben ser consideradas para el cómputo de la prescripción, por cuanto en dichas fechas se efectuó la devolución indebida de importes.

También señala que el 13 de mayo de 2011, notificó a Zenón Bellido Campuzano con las Órdenes de Verificación CEDEIM N° 00080VE0190 y 00080VE0133, bajo modalidad de Verificación "CEDEIM Posterior", a objeto de comprobar si el contribuyente legalmente cumplió con las disposiciones legales del IVA y GA, respecto a la devolución impositiva efectuada. En este sentido, afirma que al tratarse de un procedimiento especial (Devolución Tributaria y Restitución de lo Indebidamente Devuelto), el hecho generador de la obligación tributaria se considera ocurrido en el momento de la realización de la circunstancia material, es decir, en el momento de la devolución impositiva efectuada por la AT (gestión 2008), cuando el contribuyente se benefició de la devolución respecto a periodos anteriores de su fecha de solicitud, en esa medida considera que el cómputo para la prescripción deberá computarse a partir de la devolución del impuesto, conforme lo dispuesto en el último párrafo del art. 47 CTB.

En el caso, aclara que el cómputo para la prescripción se inició a momento de la devolución de los CEDEIM a favor del contribuyente, asimismo, la AT al notificar con las Órdenes de Verificación al sujeto pasivo (13 de mayo de 2011), conforme a la línea jurisprudencial citada al constituirse en una causal, se suspendió el cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del CTB, extendiéndose por seis meses más el cómputo de la prescripción, por lo tanto, afirma que la AT procedió a notificar con la Orden de Verificación dentro del plazo de los cuatro años, respaldando su posición con la Sentencia del TSJ N° 013/2013 de 6 de marzo, mediante la cual establece de manera concreta que la Orden de Verificación cumple con el mismo objeto que la Orden de Fiscalización y que ambas tienen la misma eficacia, quedando por demás evidente que la Resolución Administrativa N° 21-00003-13, fue notificado al contribuyente dentro del plazo de la suspensión (28 de junio de 2012), antes del vencimiento de la facultad de ejercer la Verificación, confirmando que no existió prescripción, al efecto presentó un Cuadro de Detalle.

GRACO Santa Cruz, hace mención la Jurisprudencia de la AGIT Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2013 de 29 de julio, transcribiendo la parte pertinente en relación a la prescripción establecida en la Ley N° 317, extremo que en recurso Jerárquico fue expuesto ante la

AGIT, autoridad que no considero la modificación del artículo 59 del CTB, en consecuencia el demandante señala que la Resolución Jerárquica de la AGIT, carece de fundamento y asidero legal, pues la norma donde sustenta su posición ha sido modificada.

Del mismo modo el actor alega que la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), realiza un análisis superficial al art. 60 del CTB, para validar una Resolución injusta e ilegal, pues la Resolución de Recurso Jerárquico desconoció y no tomo en cuenta el Art. 59 modificado por la Ley 317, Art. 2, respecto al nuevo plazo para la prescripción, por otro lado con la jurisprudencia citada, indica demostrar que no existe diferencia entre Verificación y Fiscalización, que tienen el mismo efecto, hecho que suspendió el plazo para la emisión de la Resolución Administrativa, normativa que acusa de falta de valoración.

### **I.3 Petitorio.**

En virtud a los argumentos expuestos, solicita declarar probada la demanda y en sentencia se revoque totalmente la Resolución Jerárquica N° AGIT/RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, en definitiva se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 21-00003-13.

## **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, bajo los siguientes argumentos:

**II.1** Contesta el demandado desarrollando los arts. 59, 61, 62 de la Ley N° 2492 CTB, respecto al cómputo de la prescripción, su interrupción y la suspensión de dicho instituto, recurre también al art. 3 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB) de 7 de julio de 2005, desglosando para concordar con el DS N° 27310 Reglamento del CTB (RCTB), en relación de la Ley N° 2492 CTB, Ley N° 1340 Código Tributario abrogado (CTa), Ley N° 1990 Ley General de Aduana (LGA) y la Ley N° 291, a los fines de precisar el inicio para computar la prescripción y la norma aplicable para el efecto, adicionalmente transcribe el art. 29 y 32 del DS N° 27310 RCTB.

En el contexto normativo presentado, la AGIT indica que el 13 de mayo de 2011, la AT notificó a la Empresa Minera Paititi SA, con las Órdenes de Verificación y dejo determinado que el Proceso de Determinación bajo modalidad de "Verificación Posterior CEDEIM" de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, se circunscribe a un proceso de verificación puntual regulado por el art. 32 del DS N° 27310 RCTB, si bien al igual que en la Fiscalización, la Verificación implica también un control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el presente caso dichas actividades se hallan limitadas a un alcance específico de hechos, elementos y alcances, relacionados al crédito fiscal IVA comprometido y Verificación de las formalidades del GA, de lo que se colige que la **Verificación** tiene un alcance determinado, dirigido a revisar elementos o datos específicos del crédito fiscal IVA y GA, situación que no ocurre con el **Proceso de Fiscalización**, donde las actividades control y revisión son integrales y abarcan mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo; en el



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

---

caso, afirma que el Procedimiento de Determinación aplicado por la AT, trata de un Proceso de Verificación puntual, en consecuencia, se asume que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 62-I del CTB, es aplicable sólo a la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, no siendo extensiva a las Órdenes de Verificación.

Continúa la AGIT, ilustrando la diferencia del procedimiento de Verificación y Fiscalización, que no tiene el mismo valor y tratamiento de una Orden de Fiscalización, aunque ambos procedimientos apliquen la previsión del art. 104 del CTB, en el caso, el demandante trata de incluir a la notificación con la Orden de Verificación como causal de suspensión del término de la prescripción, hecho que vulneraría la seguridad jurídica al establecer situaciones que no están expresamente señaladas en la Ley. En autos, finalizado el trabajo de verificación el 24 de mayo de 2013, la AT emitió el Informe que sirvió de sustento para la emisión de la Resolución Administrativa notificada el 28 de junio de 2013, a EMIPA SA, estableciendo un importe indebidamente devuelto, lo que evidencia la aplicación de los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB, que establecen que las acciones de la AT prescriben a los 4 años, término que se computa a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del período de pago.

Para el caso, la AGIT refiere que el cómputo de la prescripción de 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria de los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, se inició el 1° de enero del 2008 y concluyó el 31 de enero de 2011; afirma que de la revisión de antecedentes administrativos, hasta dicha fecha no se evidenció de causal de suspensión ni de interrupción del curso de la prescripción, tomando en cuenta que la AT notificó al contribuyente con la Resolución Administrativa el 28 de junio de 2013, después de haber operado la prescripción de las acciones de la AT; respecto al hecho de que es un Procedimiento Especial, aclara que el razonamiento de la AT no coincide con lo establecido en el art. 3 de la Ley N° 3092 y DS 27310, que dispone, que la norma aplicable será la vigente a la fecha del acaecimiento de los hechos, el hecho generador para el IVA se perfeccionó en los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, por lo que el vencimiento de dichos períodos fiscales se produjo en febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2007.

El demandante se remite y adiciona a su contestación la Doctrina Tributaria SIDOT V.2, desarrollando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0244/2011, concluye su fundamentación citando Jurisprudencia contenida en la Sentencia Constitucional N° 0824/2012, sosteniendo su posición sobre la base de sus argumentos descritos precedentemente. Finalmente, dice que los argumentos del demandante no son evidentes y carecen de sustento jurídico-tributario, por el contrario la Resolución ahora impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, manifestando ratificarse en sus fundamentos, debido a que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado al demandante.

## **II.2. Petitorio.**

La AGIT, pide se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre.

### II.3 Réplica y dúplica.

Presentada la réplica de fojas 158 a 163 vta, el demandante GRACO SANTA CRUZ del SIN, ratificó y reiteró los argumentos contenidos en la demanda contenciosa administrativa, corrida en traslado fue presentado la dúplica de fs. 173 a 175 vta., reiterando la AGIT los argumentos expuestos en su respuesta, sosteniendo su determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico.

### III.- DEL TERCERO INTERESADO.

Mediante memorial cursante a fs. 114 a 120 vta., se apersona Rodolfo Pablo Aguirre Acosta en representación legal de la EMPRESA MINERA PAITITI S.A., quien responde a la demanda en su condición de Tercero Interesado, bajo los siguientes argumentos:

**III.1** Sostiene que todos los argumentos recogidos por el demandante no se encuentran en ninguna norma, debido a que en Derecho Administrativo no se regulan por "criterios" de los funcionarios ni por la "lógica", sino que deben limitarse a lo estrictamente reglado, entonces el cómputo de la prescripción puede efectuarse conforme lo expresamente dispuesto en la Ley, el art. 60-I del CTB, determina las facultades de la AT que están sujetas a la prescripción, y el Pgfº. II del mismo artículo, indica el momento del cómputo de la prescripción, en consecuencia las Órdenes de Verificación Externa no son documentos para interrumpir o suspender la prescripción, tampoco existe ningún cómputo especial o diferenciado para las Verificaciones de los CEDEIMS; a manera de sustento transcribió partes del memorial de demanda, sobre el que ratifica, que el inicio del cómputo de la prescripción es el previsto en la normativa y no como intenta la AT. Del mismo modo transcribe los puntos de la Resolución Jerárquica en relación a la prescripción.

Entre otros fundamentos, el Tercero Interesado bajo epigrafe; **LA NORMA APLICABLE AL PRESENTE CASO ES EL TEXTO ORIGINAL DEL ARTÍCULO 60 DE LA LEY 2492, NO ASÍ LEYES PROMULGADAS CON POSTERIORIDAD**; en el punto, la AT pretende se apliquen la Leyes 291 y 317, siendo leyes del año 2012, que modifican el art. 60 del CTB, sin embargo, resalta que durante el proceso de impugnación invocó el Auto Supremo N° 217/2008, dado que se trata de un caso similar, correspondiente a un periodo fiscal (noviembre 1997), de esa manera transcribiendo partes de la Resolución AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, también destaca que la AT al negar la prescripción de los periodos fiscalizados, violenta el cumplimiento de los principios de legalidad, de seguridad jurídica y de "*Tempus comisi delicti*", debiendo garantizarse al contribuyente seguridad y certeza jurídica; concluye señalando que la AT efectuó un errada interpretación de la Ley 317 y 291.

### III.2. Petitorio.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Por lo expuesto pide el tercero interesado declarar improbadamente la demanda en todas sus partes.

#### IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

**IV.1** El contribuyente EMIPA SA, el 13 de mayo de 2011, es notificado con las Órdenes de Verificación Externa N° 00080VE0190 y 00080VE0193 de 12 de mayo de 2011, comunicando el inicio de Verificación bajo la modalidad de Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de comprobar los hechos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período y Verificación de las formalidades del GA, relacionadas a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007.

A su vez, la AT notificó a EMIPA SA, con el Requerimiento Form. 4003 N° 00106315, solicitando documentación detallada en 15 puntos, en cumplimiento a dicho requerimiento de los antecedentes, se tiene que en distintas fechas la EMIPA SA presentó documentación y realizó aclaraciones respecto al Crédito Fiscal IVA de enero a junio de 2007; pese a ello el 4 de agosto de 2011, la AT mediante nota solicitó información complementaria, de igual modo EMIPA SA en distintas fechas cumplió con la presentación de la documentación requerida.

La AT el 28 de junio de 2013, notificó a EMIPA SA con el Informe Cite: SIN/GGSCZ/DF/VEW/INF/00606/2013 de 24 de mayo, concluyendo la existencia de observaciones en las Devoluciones Impositivas, siendo el importe indebidamente devuelto de Bs. 5.843.851, generando una deuda tributaria de Bs. 21.182.235 equivalente a 11.542.373 UFV, importe que incluye mantenimiento de valor, interés y sanción por omisión pago, recomendando la Resolución Administrativa.

En la misma fecha el 28 de junio de 2013, la AT notificó a EMIPA SA con la Resolución Administrativa N° 21-00003-13 de 27 de junio de 2013, estableciendo la diferencia existente, entre el monto devuelto por concepto de Devolución Impositiva, respecto a la documentación presentada y la solicitud de Devolución Tributaria, del que resultó un importe indebidamente devuelto de Bs. 13.087.810 equivalente a 7.100.591 UFV, por concepto del IVA de los periodos enero a junio de 2007, julio a diciembre de 2003, julio a septiembre de 2004, agosto y noviembre de 2005, importe que incluye mantenimiento de valor e intereses.

**IV.2.** Frente a la determinación de la AT plasmada en la Resolución Administrativa N° 21-00003-13 de 27 de junio de 2013, EMIPA SA planteó Recurso de Alzada, que luego del análisis y consideraciones que constan en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2014 de 16 de junio, resolvió **revocar totalmente** la Resolución Administrativa N° 21-00003-13, en base a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos técnicos-jurídicos de la Resolución.

**IV.3.** Ante este hecho, GRACO Santa Cruz del SIN, interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, resolviendo **confirmar** la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2014 de 16 de junio, en consecuencia dejó sin efecto la Resolución Administrativa N° 21-00003-13

de 27 de junio de 2013, por prescripción de las facultades de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, por el IVA de los periodos fiscales enero a junio de 2007.

## **V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

- 1. Si, el art. 60 del CTB, en el que se amparó la AGIT para declarar la prescripción, no es aplicable, al tratarse de una Solicitud de Devolución Impositiva sujeto a procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto, claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la Ley 2492 CTB, a su vez Reglamentada por la Ley 1489 de Exportaciones y el DS 25465 que Reglamenta la Devolución Impositiva, tomando en cuenta que en el procedimiento de Devolución Impositiva no existe vencimiento de pago, el cómputo de la prescripción debe iniciarse a partir de la emisión de los Certificados de Devolución Impositiva.*
- 2. Si, las Órdenes de Verificación notificadas al sujeto pasivo el 13 de mayo de 2011, se constituyen en una causal de suspensión del cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del CTB.*

## **VI.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

**VI.1.** De la compulsión de los fundamentos de la demanda se controvierte como primer punto, si el cómputo del término de la prescripción, para los procedimientos de devolución impositiva, debe iniciarse a partir de la emisión de los Certificados de Devolución Impositiva, o sea, determinar el cómputo de la prescripción para procedimientos de devolución impositiva.

Con referencia al instituto de la prescripción, es pertinente conceptualizar el mismo, manifestando que el término "prescripción" en Derecho, comprende la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, teniendo como objeto otorgar seguridad jurídica al obligado, ya que representa la garantía de aplicación objetiva de la Ley, de modo tal que los individuos conozcan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones. En el ámbito tributario, el instituto de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la AT de ejercitar sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación, fiscalización, sancionar, cobrar, etc., en contra del sujeto pasivo.

La legislación boliviana contempla esta figura jurídica en el art. 59-I. de la Ley N° 2492 CTB, cuyo texto original dispone: "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"; por su parte el art. 60-I. del mismo cuerpo legal, referido al cómputo para la prescripción, prevé: "Excepto en el numeral 4 del párrafo I. del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo".

La AT manifiesta que en el caso de autos no es posible computar el término de prescripción conforme las reglas establecidas en la normativa precedente, ya que al tratarse de un procedimiento especial de devolución impositiva, este no contempla un vencimiento de pago, debiendo considerarse en estos casos la fecha de emisión del CEDEIM como inicio del término de prescripción, encontrándose esta situación regulada por el último párrafo del art. 47 y los arts. 125, 126 y 128 de la Ley 2492 CTB, que establecen:

**Art. 47 (Componentes de la Deuda Tributaria)** "... También se consideran como Tributo Omitido, los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV)".

**Art. 125 (Concepto)** "La devolución impositiva es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituyen en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma requisitos y plazos".

**Art. 126 (Procedimiento)** "I. Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones.

II. La Administración Tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según las previsiones y plazos establecidos en el presente Código.

III. La Administración Tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la Administración Tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario".

Art. 128 (**Restitución de lo indebidamente devuelto**) " Cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente".

De la revisión de la normativa expuesta, se advierte que la misma en ningún momento establece que el cómputo de la prescripción para la verificación de crédito fiscal emergente de procedimientos de devolución impositiva, difiera de los parámetros establecidos en los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB, esto en razón a que si bien la devolución impositiva es efectivamente una facultad de la AT, distinta a la de determinación de tributos, no se puede desconocer que esta se encuentra condicionada al desarrollo previo o posterior de una **verificación** del crédito fiscal cuya devolución se solicita, procedimiento a través del cual se determina el importe que se encuentra debidamente respaldado y que puede ser devuelto; ante esta situación, no debe confundirse la facultad que tiene la AT para efectuar la devolución impositiva, con la facultad de **verificación** de la AT reconocida en el art. 100 de la Ley N° 2492 CTB, la cual se ejercita en este caso precisamente para determinar la validez del crédito fiscal contenido en cada una de las facturas que respaldan la devolución impositiva, con la finalidad de evidenciar su correcta apropiación y el cumplimiento de las disposiciones legales referidas al IVA, constituyéndose en el objeto de esta verificación, las transacciones registradas en las facturas, y no el acto de devolución en sí, como pretende hacer creer el demandante, puesto que si así fuera no podría existir verificación previa a la devolución.

En este contexto, se evidencia que la AT con la emisión y tramitación de las Órdenes de Verificación Externa - CEDEIM N° 0008OVE0190 y 0008OVE0133, hizo uso de su facultad de verificación sobre las facturas declaradas en los períodos enero a junio de 2007, por lo que de conformidad con el art. 60 de la Ley N° 2492 CTB, los vencimientos de los períodos de pago se consolidaron en diciembre 2007, en consecuencia, el cómputo de la prescripción para los períodos enero a junio de 2007 se inició el 1 de enero de 2008; gozando la AT del tiempo necesario para iniciar y concluir un proceso de verificación, a efecto de determinar si el importe sujeto a devolución se encontraba debidamente respaldado, evidenciándose negligencia en el accionar de la AT, quien a pesar de haber iniciado dicha verificación en la gestión 2011 no concluyó la misma sino hasta junio del 2013, no siendo atribuible esta demora al contribuyente, ni defendible con la proposición de una nueva forma de cómputo de la prescripción, que tiene como única finalidad de justificar su inactividad, cuando la norma no prevé excepción alguna para estos procedimientos.

En esta línea, ya se ha pronunciado la Sala Plena de este Tribunal en las Sentencias N° 35/2016 de 15 de febrero y 518/20017 de 12 de julio, en la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

que señalan: “De la normativa citada se concluye, que si la AT evidenció un monto indebidamente devuelto, debió *calcular* el mismo considerando el primer día en que se produjo la devolución indebida; y no así tomar esa fecha para el inicio del cómputo de la prescripción del tributo o para imponer sanciones que emergen de los periodos verificados o fiscalizados, cuando la figura de la prescripción se encuentra regulada por el CTB, suficientemente desarrollada líneas arriba, asimismo, el texto del art. 128 CTB, no distingue ni se exceptúa su aplicación por procedimiento, en ese entendido al establecerse el término de 4 años para que la AT pueda determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, cuando provengan de un proceso de determinación u otros procesos especiales, como el de; devolución impositiva, restitución de lo indebidamente devuelto u otro procedimiento. En autos la entrega de los CEDEIM, que según la AT fue el 18 de enero de 2007, efectivamente conforme se encuentra afirmado en la Resolución que se impugna, no incidió en el cómputo del término de la prescripción respecto a las obligaciones tributarias que emergieron en los periodos fiscales de agosto y noviembre de la gestión 2005. Por lo tanto en el caso, es correcta la aplicación del régimen de la prescripción establecida en los arts. 154, 59 y siguientes de la Ley 2492 del CTB.”

**VI.2** Con referencia al segundo punto de la controversia, si las Órdenes de Verificación notificadas al sujeto pasivo el 13 de mayo de 2011, se constituyen en una causal de suspensión del cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del CTB, prevé; **“El curso de la prescripción se suspende con: I. La *notificación de inicio de fiscalización individualizada* en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses”**.

La AT reclama que la AGIT, en virtud al razonamiento expuesto por la Sala Plena de este Tribunal en la Sentencia 013/2013 de 6 de marzo, debió considerar para el cómputo de la prescripción la suspensión de seis meses establecida en la norma, ya que no existe diferencia entre los procesos de Verificación y Fiscalización, por lo que la notificación con la Orden de Verificación surtió los mismos efectos en relación a la suspensión del curso de la prescripción establecida en el art. 62-I CTB.

Cabe recordar sobre este punto, que este Tribunal estableció en sentencias previas como ser la 161/2016 de 21 de abril, 351/2015 de 21 de julio, y la propia 013/2013 de 6 de marzo, entre otras, que el art. 62-I de la Ley 2492 CTB, que no debe ser interpretado de forma aislada o individual, sino como parte del conjunto normativo contemplado en esta Ley, por lo que debe entenderse en un sentido amplio y finalista; es decir, **“Como las atribuciones que ejercerá la Administración Tributaria en el ámbito de su competencia que son el control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación y determinación. Entonces, 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 con una Orden de Fiscalización, que en los hechos exteriorizan la facultad de la Administración Tributaria de ejercitar su atribución de determinación tributaria, cumpliendo con la notificación al administrado con cualquiera de estos actos para que proceda la suspensión del curso de la prescripción”**.

Este razonamiento resultaba aparentemente admisible, además concordaba con el art. 2 de la RND 10-005-13 "REGLAMENTO A LA APLICACIÓN OPERATIVA DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN", en el que la propia AT reconoce que: "La presente disposición se aplica a todos los **procesos de fiscalización** iniciados por el Servicio de Impuestos Nacionales en las siguientes **modalidades**: a) *Fiscalización Total (...)*; b) *Fiscalización Parcial (...)*; c) *Verificación Externa (...)*; y d) *Verificación Interna*"; evidenciándose que bajo la misma lógica la AT estableció como único procedimiento de determinación a la FISCALIZACIÓN, y asimiló como MODALIDADES de ella a los procesos de VERIFICACIÓN y FISCALIZACIÓN propiamente dicha, diferenciándolas sólo en razón al alcance que tienen cada una de ellas.

Al respecto, ya la Sala Plena de este Tribunal a través Sentencia 518/2017 de 12 de julio, modulo y aclaró este punto, referido al Proceso de Verificación y Proceso de Fiscalización, diferenciándolos conforme a la correcta aplicación de la norma administrativa tributaria.

Consiguientemente, el simple hecho de que la AT haya asimilado para la verificación el mismo procedimiento establecido para la fiscalización, diferenciándolo solo en cuestión de plazos, no significa que pueda desconocerse la naturaleza distinta de cada una de estas facultades, aspecto desarrollado por la AGIT en la Sentencia citada precedentemente, que incluso ahora la propia AT reconoce, en los arts. 2 y 3 de la RND 10-032-16 de 25 de noviembre "PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN Y DE DEVOLUCION IMPOSITIVA POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA", Artículo 2. (Alcance).- "La presente disposición se aplica a los **procesos de fiscalización y verificación** de adeudos tributarios y de devolución impositiva.

Artículo 3. (Definiciones).- A objeto de la presente resolución se tienen las siguientes definiciones:

**a) Fiscalización Total.** Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza todos los impuestos por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo, de por lo menos una gestión fiscal.

**b) Fiscalización Parcial.** Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos de uno o más periodos fiscales, por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo.

**c) Verificación.** Es el control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar que podrá ser ejecutado a través de una Verificación Externa o Verificación Interna.

**c.1) Verificación Externa:** Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos y de uno o más periodos fiscales de una gestión, sobre los cuales se tiene identificada una o más observaciones puntuales, incluidos los procesos de fiscalización por devolución impositiva.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

---

**c.2) Verificación Interna:** *Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales, tiene establecido un alcance de revisión específico y puntual de hechos y transacciones de uno o más impuestos y de uno o más periodos fiscales mensuales de una gestión”.*

Lo que evidencia, que la propia AT reconoce que la determinación no se realiza sólo a través de los procesos de fiscalización, sino que se ejecuta a través de los procesos de fiscalización y verificación, no siendo estos últimos modalidades del primero, lo propio ocurre cuando en las definiciones se conceptualiza de forma diferenciada a cada uno de ellos, todo esto en virtud a lo dispuesto en la Ley N° 2492 CTB y el DS 27310 RCTB, pues de acuerdo a esta normativa la Verificación, tiene como objeto la revisión de determinados hechos o transacciones de forma puntual, los cuales son identificados con anterioridad por la AT para limitar su accionar en el desarrollo de la verificación, ya que incluso cuenta ya con observaciones iniciales provenientes de la Gerencia Nacional de Fiscalización, no pudiendo en el transcurso de la misma ampliar su alcance, ni ingresar a verificar otros hechos o transacciones que no sean los descritos en la Orden de Verificación, a pesar de que encuentre evidencia de que hubieren hechos conexos que necesiten ser revisados o afecten al impuesto en cuestión, así como tampoco el resultado de la verificación puede afectar a otros impuestos, ni impedir que la AT haga uso de su facultad de fiscalización posteriormente.

Asimismo, respecto al Procedimiento de Fiscalización el art. 104 de la Ley 2492 CTB, señala textualmente: “Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan”; evidenciándose además de los anteriores conceptos, que esta atribución conlleva una facultad mayor de la AT para poder fiscalizar todos los aspectos referidos a un impuesto determinado, debiendo verificar en este no sólo determinados hechos, sino en realidad todos los factores que pueden afectar a uno o más impuestos, de una o más gestiones, sin la necesidad de identificar previamente los hechos o transacciones que serán objeto de la revisión, y cuya ejecución representa un proceso más complejo para la AT, pues de la misma pueden emerger observaciones a hechos o transacciones que afecten uno o más impuestos, e incluso la documentación revisada en este tipo de procesos debe respaldar de forma general el funcionamiento de la empresa y no así solo un determinado hecho o transacción, representando el desarrollo de múltiples actividades de la AT, motivo por el cual el legislador ha previsto la suspensión del curso de la prescripción sólo para este procedimiento.

De lo ampliamente glosado, se evidencia la existencia de diferencias considerables entre ambos procedimientos, además debe considerarse que la prescripción y sus causas de suspensión, debe ser establecida únicamente por la Ley; en el caso, se trata de un Procedimiento de Verificación de determinados hechos o transacciones (CEDEIM - Posterior), en el que se verificaron sólo aquellas facturas y transacciones cuyo crédito

fiscal ha sido objeto de devolución, y no así todo el impuesto, por lo tanto, no corresponde la aplicación del art. 62-I de la Ley 2492 CTB, que prevé únicamente la suspensión en caso de notificación con el inicio de Fiscalización individualizada al contribuyente; no existiendo vacío legal en esta norma que requiera una interpretación extensiva o análoga, ya que establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la suspensión del curso de la prescripción, no siendo posible la aplicación del art. 8 de la Ley 2492 CTB, de manera extensiva o restrictiva en el presente caso, en observancia y aplicación del principio de reserva legal, ya que si bien se admite la posibilidad de aplicar la analogía para llenar vacíos legales, expresamente se determina que en virtud de ella, “...no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, **ni modificar normas existentes.**”; más aún ahora que la propia AT ha reconocido el carácter independiente de ambos procesos.

### VI.3 Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 53 a 61; y en consecuencia, **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

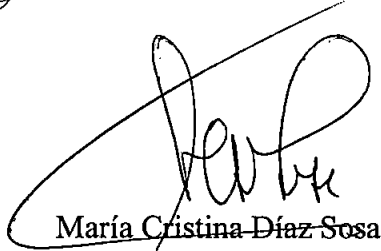
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

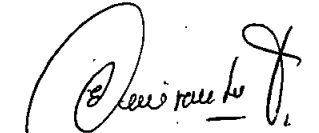
  
José Antonio Revilla Martínez  
**PRESIDENTE**



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

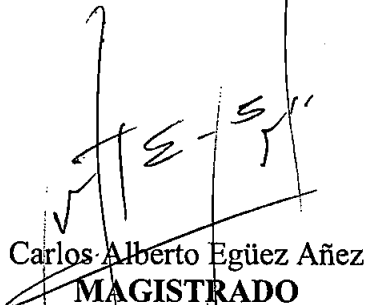
Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

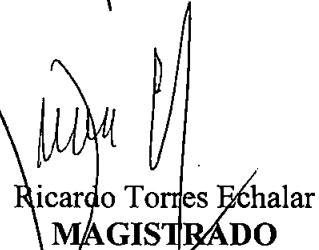
  
María Cristina Díaz Sosa  
DECANA

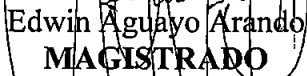
  
Esteban Miranda Terán  
MAGISTRADO


  
Marco Ernesto Jaimes Molina  
MAGISTRADO

  
Juan Carlos Berrios Albizu  
MAGISTRADO

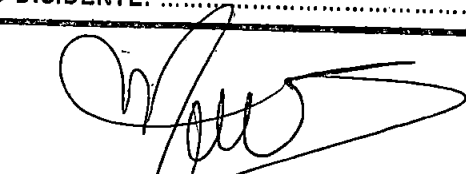
  
Carlos Alberto Egüez Añez  
MAGISTRADO

  
Ricardo Torres Echalar  
MAGISTRADO

  
Edwin Aguayo Arando  
MAGISTRADO

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: 2018.....	
SENTENCIA N° 119..... FECHA 21 de marzo.....	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2018.....	
Dr. Olus Egüez Oliva.	
VOTO DISIDENTE: .....	

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

**Exp. 1073/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.**

---



Exp. 1073/2014

3



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL  
DEL  
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA  
**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**  
SALA PLENA

En Secretaría de Sala Plena a horas 17:31 del día ~~Viernes~~ 24 de Agosto de 2018, notifiqué a:

Bernardo Guzmán Barrios  
S.L.P.

Con SENTENCIA 119/2018 de 21-03-2018; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chamblé Capasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Bertha Choque A  
4068848 D.

En Secretaría de Sala Plena a horas 17:32 del día ~~Viernes~~ 24 de Agosto de 2018, notifiqué a:

David David Valdivia Coria  
Agente

Con SENTENCIA 119/2018 de 21-03-2018; mediante Cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chamblé Capasi  
OFICIAL DE DILIGENCIAS  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Bertha Choque A  
4068848 D.