



13-2-16  
10:00

**SALA PLENA**

36

**SENTENCIA:** 314/2015.  
**FECHA:** Sucre, 7 de julio de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 39/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Rómulo Calle Mamani.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Gerencia Distrital El Alto dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0363/2009 de 23 de octubre de 2009.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 13, la contestación de fs. 20 a 22, los memoriales de réplica de fs. 41 a 45 y dúplica de fs. 53 a 54 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que Reynaldo Vidal Segales, Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, en tiempo hábil interpone demanda contencioso-administrativa contra la Resolución Jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con los siguientes argumentos:

Que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria SIN/GDEA/DJCC/UTJ/RS/005/2009 de 2 enero, emitida por el Gerente Distrital El Alto del SIN con el fundamento de que hubiese operado la prescripción, dejándose sin efecto la multa de 1.500 UFV, impuesta por incumplimiento de deber formal por el registro incorrecto de una factura en el Libro de Compras IV.

Refiere que la Gerencia Distrital El Alto del SIN interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por Resolución AGIT-RJ 0363/2009 de 23 de octubre de 2009, que resolvió confirmar la resolución impugnada, infringiendo la normativa legal, sin considerar que el cómputo de la prescripción se inició desde enero de 2005 y que fue suspendido por 6 meses con la notificación de la Orden de Verificación, lo que da lugar a establecer que sólo transcurrió un término de tres años y nueve meses, con plazo de conclusión para ejercer las facultades fiscales el 30 de julio de 2009 en previsión del art. 62. I de la Ley N° 2492.

Señala que ingresando al argumento de fondo de la Resolución impugnada, existe contundente criterio técnico que niega buscar distinciones inexistentes entre un procedimiento de verificación y uno de fiscalización. Añade que los arts. 29, 30, 31 y 32 del DS N° 27310 establecen términos genéricos, que están desglosados de manera detallada en las Guías Técnicas para Fiscalización utilizadas por los fiscalizadores, función principal de la Gerencia Nacional de Fiscalización a través de sus

Departamentos de Fiscalización en todas las Gerencias Distritales, GRACOS y Gerencia Sectorial, se encuentra en ejecutar los procesos de control que no son otra cosa que los procedimientos de fiscalización, pero para lograr la operabilidad de este proceso todas las órdenes que salen de las Gerencias Distritales podrán denominarse Orden de Verificación Externa u Orden de Verificación Interna, porque ambas viabilizan la ejecución de un proceso de fiscalización.

Entre las funciones de la Gerencia Nacional de Fiscalización refiere que el sustento jurídico de la resolución impugnada, es totalmente equivocado al no haber considerado ni evaluado la existencia de Guías Prácticas para los Procedimientos de Fiscalización y no aplicar la suspensión de la prescripción por seis meses con el argumento de que solo con la notificación de inicio de un procedimiento de fiscalización se suspende el curso de la prescripción.

Concluye solicitando se declare PROBADA la demanda contencioso administrativa y pronunciándose en el fondo, se resuelva revocar la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0363/2009 en la parte que afecta a la Administración Tributaria y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria SIN/GDEA/DJCC/RS/005/2009 de 2 de enero de 2009.

**CONSIDERANDO II:** Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Rafael Vergara Sandoval-Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién por memorial de fs. 20 a 22 y contesta en forma negativa, expresando en síntesis:

Que de acuerdo con el art. 60 de la Ley N° 2492, el cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008, sin que exista ninguna causal de interrupción ni de suspensión del curso de la prescripción.

Refiere que conforme los arts. 31 y 32 del DS N° 27310 existe diferencia entre los procedimientos de fiscalización y de verificación, puesto que el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación con la Orden de fiscalización a efectos de fiscalizar tributos y periodos; en cambio el procedimiento de verificación implica la verificación y control puntual que se inicia con la Orden de Verificación, estableciendo hechos que tienen incidencia sobre el importe a pagar por concepto de tributo.

Manifiesta que el art. 62. I de la Ley N° 2492 sólo se refiere al inicio de fiscalización, resultando inaplicable como causal de suspensión la notificación con un procedimiento de Verificación, que implicaría asumir una interpretación extensiva en contraprestación de lo establecido en los arts. 104 de la Ley N° 2492, 31 y 32 del DS N° 27310, por lo que no se configuró ninguna causal de suspensión y operó la prescripción, en razón de que la Gerencia Distrital El Alto del SIN, notificó por cédula a Fanor Nava Santiesteban en representación del contribuyente con la Resolución Sancionatoria después de vencido el término de la prescripción, el 3 de marzo de 2009.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 39/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Concluye solicitando se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico RJ/0365/2009 de 23 de octubre de 2009.

**CONSIDERANDO III:** Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO IV:** Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, los datos procesales y de la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

De la revisión de los antecedentes cumplidos en sede administrativa, se colige que la Administración Tributaria, notificó al contribuyente Gobierno Autónomo Municipal de El Alto con Orden de Verificación N° 2108OVI0025 de 25 de agosto de 2008, solicitando la presentación de documentación consistente en Notas Fiscales de compras detalladas, Libro de compras IVA, Comprobantes de las compras efectuadas y otros referentes al periodo fiscal octubre de 2004, una vez analizada la prueba aportada por el sujeto pasivo, se evidenció la existencia de un registro incorrecto con el número 60 de la factura N° 69 MKKFLMGDE con Orden N° 2020333170 en el Libro de compras IVA.

El 28 de octubre de 2008 se emitió el **Auto de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-437-200**, que resolvió instruir el Inicio de Sumario Contravencional contra el sujeto pasivo, por incumplimiento a Deberes Formales previsto en el art. 162 de la Ley N° 2492, imponiendo la multa de 1.500 UFV, asimismo concedió al sujeto pasivo el plazo de 20 días, a efecto de presentar prueba documental.

Posteriormente la Administración Tributaria emitió la **Resolución Sancionatoria AISC: GDEA-DF-AISC-437-2008 de 2 de enero de 2009**, que determinó sancionar al contribuyente Gobierno Municipal El Alto, con la multa de 1.500 UFV's por realizar registros erróneos en el Libro de Compras IVA, resolución que una vez notificada al contribuyente el 3 de marzo de 2009, es recurrida en recurso de alzada por el contribuyente, que mereció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0255/2009 de 3 de agosto de 2009 que **revocó totalmente la Resolución Sancionatoria AISC: GDEA-DF-AISC-437-2008 de 2 de enero de 2009**, consecuentemente dejó sin efecto por prescripción la multa de 1.500 UFV's, impuesta por incumplimiento de Deber Formal.

Ante ello la Gerencia Distrital El Alto del SIN interpuso recurso jerárquico, y como consecuencia, se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0363/2009 de 23 de octubre de 2009, que confirmó la resolución impugnada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, consecuentemente se dejó sin efecto la Sancionatoria AISC: GDEA-DF-AISC-437-2008 de 2 de enero de 2009.

Establecidos los antecedentes de hecho y derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

**Que no hubiese operado la prescripción como efecto de la notificación con la Orden de Verificación 2108OVI0025 de 15 de septiembre de 2008, porque se suspendió el cómputo de la prescripción; siendo en consecuencia, errado el fundamento de la Autoridad Jerárquica que señala “que sólo el procedimiento de fiscalización puede suspender la prescripción y no así la Orden de Verificación”.**

Del examen de los antecedentes del proceso y de sus anexos e identificado el punto de controversia, se establecen los siguientes extremos:

Es preciso señalar que la **prescripción** ha sido conceptualizada en la doctrina como una forma de extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo por diferentes autores, entre ellos se encuentran Jaime Rodrigo Machicado y Gonzalo Cárdenas Castillo que señalan: “...La prescripción es un instituto de primer orden, porque tiende a extinguir acciones unidas al ejercicio de derechos o a consolidarlos, por el transcurso del tiempo. Sus efectos serán extintivos o adquisitivos, provocando que el titular de un derecho que no lo ejerce, pierda su titularidad, o más bien, quien lo ejerce sin ser su verdadero titular, o adquiera o lo perfeccione ... En el ámbito de la relación jurídico tributaria, el efecto es exclusivamente de orden extintivo, constituyéndose en una sanción para el titular de la acción de cobranza del tributo, es decir, del sujeto activo, cuya inactividad respecto a su determinación, va determinar por favorecer al sujeto pasivo de la obligación, liberándolo de demostrar su pago...” (Temática Tributaria Boliviana, AZULES EDITORES-La Paz-2004, pág. 84).

De lo que se colige que la institución jurídica de la “*praescriptio*” en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la Administración Tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la Administración Tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica y de tranquilidad social, puesto que de otro modo, la Administración Tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo; dicho de otro modo, la palabra prescripción se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo; que lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 39/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Teniendo claro en qué consiste el instituto jurídico de la prescripción, en el caso de autos, la parte actora refiere que la Autoridad General de Impugnación Tributaria erróneamente manifestó que la Ley tributaria solo refiere como causal de suspensión del cómputo de la prescripción con la notificación con el Inicio de fiscalización y no así con la notificación con la Orden de Verificación. Al respecto es menester referir que las causales de interrupción y suspensión del periodo de prescripción adquieren una importancia clave, es decir, la identificación de las circunstancias que motivan "borrar" el tiempo transcurrido, total o parcialmente, lo cual se traduce en efectos diversos, en el primer caso, el periodo de prescripción interrumpido deberá volver a correr de cero y en el segundo, una vez cesada la causal de suspensión, el cómputo continuará su curso.

Consecuentemente distintas serán las causas **interrumpitivas** de aquellas conocidas como **suspensivas** del curso de la prescripción, en nuestra legislación la primera se encuentra establecida en el art. 61 de la Ley N° 2492, que establece: "**La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción**", en cambio las causas suspensivas se encuentran reguladas en el art. 62 de la citada Ley, que estipula: "**(Suspensión). 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. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo**".

Por consiguiente en los arts. 61 y 62 de la del Código Tributario, se observa una precisión al asignarle el carácter interruptivo solamente a la Resolución Determinativa y **suspensivo** al Inicio de la Fiscalización que se extiende por seis meses, que a diferencia de la anterior legislación tributaria solamente se incluyó como causal de suspensión la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales. Consecuentemente nuestra legislación actual ha adoptado una formulación incompleta, **por haber descartado otros actos administrativos diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos, de conformidad al art. 29 del DS N° 27310**, por esta razón el Código Tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga, porque se complementan adecuadamente en su tratamiento legal. En consecuencia el procedimiento tributario no es un acto único, sino más bien un conjunto de actos, que emanan de la facultad otorgada a la Administración Tributaria por el art. 66 que estipula: "**FACULTADES ESPECÍFICAS). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación... (...)**", esta normativa legal es concordante con el art. 100 de la señalada norma legal, que establece: "**EJERCICIO DE LA FACULTAD). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a**

*través de las cuales, en especial, podrá...(...)*”, de lo que se deduce que en el procedimiento tributario cualquiera que sea la acción, ya sea de control, verificación, fiscalización e investigación, conlleva un solo fin, el del procedimiento de determinación y la imposición de sanciones, en sujeción al art. 21 del Código Tributario que expresamente determina que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previas, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras son ejercidas por la Administración Tributaria.

Consecuentemente tanto el procedimiento de verificación como el de fiscalización, se desarrollan conforme el procedimiento determinado en la norma tributaria, que implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo (contribuyente), motivo por el cual, la Orden de Verificación constituye también un acto suspensivo, en virtud que el objeto es el mismo, como es en el caso de autos, sujeto al procedimiento establecido en el art. 168 del Código Tributario, que determina que en estos casos el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se lo realiza por medio de un Sumario Contravencional, máxime si el art. 169 de la Ley citada, establece que la Vista de Cargo hará las veces de Auto Inicial de Sumario Contravencional y de apertura de prueba y la Resolución Determinativa se asimilará a una Resolución Sancionatoria (en el caso de autos la Administración Tributaria emitió conforme el procedimiento Resolución Sancionatoria GDEA-DF-AISC-437-2008), dicha resolución es emergente de una Orden de Verificación; más aún, cuando los procedimientos utilizados para determinar la Orden de Fiscalización y la Orden de Verificación, son realizados con diferentes métodos y tramites; en consecuencia si ambos procedimientos concluyen con el pronunciamiento de una Resolución, ya sea Determinativa o Sancionatoria que interrumpe la prescripción, no es posible colegir que la notificación con la Orden de Verificación no pueda suspender el cómputo de la prescripción, con el argumento que el art. 62 de la Ley N° 2492 hace referencia simplemente a la suspensión de la prescripción con la Orden de Fiscalización; sin embargo, ello no imposibilita que esta suspensión también sea aplicada al procedimiento utilizado en la Orden de Verificación, en previsión del art. 8. III del CTb.

En el presente caso, la Administración Tributaria procedió a la notificación con la Orden de Verificación N° 2108OVI0025 de 25 de agosto de 2008 por cédula, en observancia del art. 85 del Código Tributario, solicitando al contribuyente la presentación de Notas Fiscales de compras detalladas, Libro de Compras IVA, Comprobantes de las compras efectuadas del periodo fiscal octubre 2004, y además comunicó al Contribuyente lo siguiente: **“conforme las facultades conferidas por los arts. 66, 100 y 101 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, y los artículos 29, 32 y 33 del Decreto Supremo N° 27310, comunica a Usted que será sujeto de un “Proceso de Determinación....sic...sic...a objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondientes a los impuestos y periodos señalados”**, de lo que se colige que la Administración Tributaria inició el proceso de verificación en observancia del art. 29 del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004 (Reglamento al Código Tributario), que señala :” *La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 39/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales....(..)**". A su vez el art. 32 del referido Reglamento al Código Tributario determina: **"El procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, se iniciara con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación que se sujetara a los requisitos y procedimientos definidos por Reglamentos de la Administración Tributaria"**. Consecuentemente, al establecerse este procedimiento a diferencia del procedimiento del inicio de fiscalización, debe realizarse una interpretación extensiva a las Órdenes de Verificación, toda vez que la finalidad de ambas es el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, que conlleva a la determinación de adeudos tributarios con su correspondiente sanción, por tanto debe tomarse en cuenta al momento de aplicar el art. 62. I de la Ley N° 2492 la naturaleza de los distintos procesos establecidos en nuestra norma tributaria a momento de determinar la suspensión del curso de la prescripción, concluyéndose que **"el inicio del Procedimiento de Verificación"** suspende también el cómputo de la prescripción.

En el presente caso la Autoridad Tributaria emitió Orden de Verificación al contribuyente Gobierno Municipal de El Alto, por el periodo fiscal octubre 2004 conforme se señala en la Orden de Verificación y el informe GDEA-DF-I-164-2008 de 22 de diciembre de 2008; con este antecedente se tiene que en previsión de los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492, el término de la prescripción comenzó a **correr el 1 de enero de 2005 y debió concluir el 31 de diciembre de 2008.**

Sin embargo la Administración Tributaria efectuó la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación el **15 de septiembre de 2008** (fs. 5 a 7 Anexo 1); y tomando en cuenta que la verificación como la fiscalización tienen un mismo objetivo, de establecer el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, más aun cuando la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos concluyendo con la emisión de una Resolución ya sea Determinativa o Sancionatoria respectivamente, lo que conlleva que por analogía se aplica la suspensión de la prescripción con la Orden de Verificación conforme se precisó precedentemente. Consecuentemente en el caso de autos el término de la prescripción se **suspendió el 15 de septiembre de 2008**, extensible a seis meses, es decir, hasta marzo de 2009, y considerando que en este lapso la Administración Tributaria fiscalizó al sujeto pasivo y emitió la Resolución Sancionatoria GDEA-DF-AISC-437-2008 que fue notificada al contribuyente el 3 de marzo de 2009, se tiene que no operó la prescripción, en virtud de que se interrumpió el término.

En mérito a lo expuesto precedentemente, se establece que no existió inacción de la Administración Tributaria, más al contrario ejerció las facultades otorgadas por la norma tributaria, iniciando el mismo con la notificación con la Orden de Verificación, concluyéndose que no operó la prescripción declarada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que se aplicó erróneamente el art. 62 de la Ley N° 2492

al establecer que la prescripción se suspende únicamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, dejando de lado el art. 8. III de la normativa señalada, incurriendo en conculcación de normas legales, efectuando incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde declarar probada la demanda.

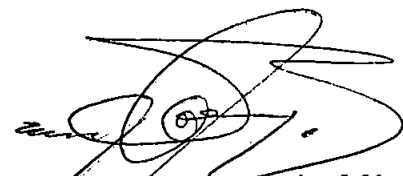
**POR TANTO:** La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **PROBADA** la demanda, consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0363/2009, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0257/2009, y en su mérito, firme y subsistente la Resolución Sancionatoria SIN/GDEA/DJCC/UTJ/ RS/005/2009 de 2 de enero de 2009.

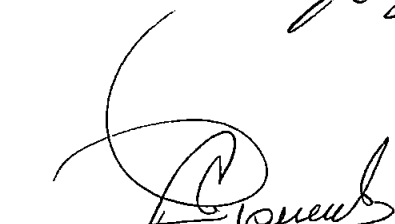
LA Magistrada Rita Susana Nava Durán adjunta voto aclaratorio.

No suscriben los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia y Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir votos disidentes.

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

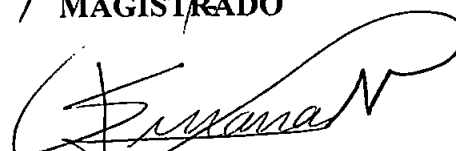
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

  
Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

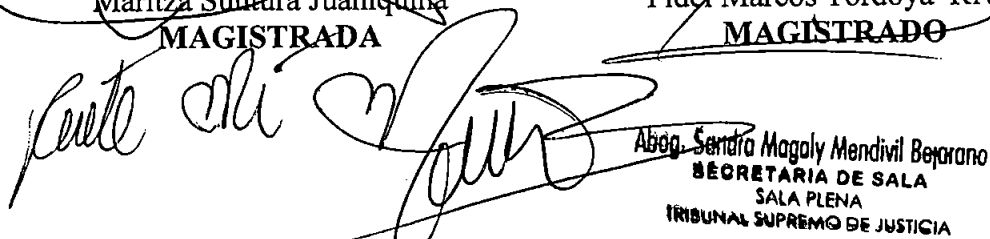
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntara Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA N° 314 FECHA 7 de julio

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015

Dr. Antonio B. Compostella Segura  
Dra. Marta Natalia Mercedes Guzmán

VOTO DISIDENTE:

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

## DISIDENCIA

Los antecedentes de hecho del proceso informan que la controversia se refiere a determinar si es evidente que la notificación con la Orden de Verificación N° 2108OVI0022, se constituye en un acto suspensivo del término de la prescripción, cuyo cómputo se inició el 1 de enero de 2005, en razón de que el incumplimiento de deberes formales se produjo en el periodo fiscal agosto/2004.

Sobre el particular, la Administración Tributaria, en su demanda, señala que no existe ninguna diferencia entre un procedimiento de verificación y uno de fiscalización, pues ambos tienen procedimientos similares y concluyen con resoluciones determinativas, por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que existe diferencia entre los procedimientos de fiscalización y verificación; por lo tanto, siendo que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), sólo se refiere al **inicio de la fiscalización**, no puede aplicarse al presente caso que se trata de la notificación con un procedimiento de verificación, no pudiendo esta instancia jerárquica realizar una interpretación extensiva de una causal de suspensión de la prescripción no prevista expresamente en la Ley 2492 (CTB).

Hago constar que considero correcta la posición de la autoridad demandada y por ello, debe declararse Improbada la demanda, por las siguientes razones:

1. El art. 100 del Código Tributario Boliviano (CTB), describe las facultades de la Administración Tributaria para el control, verificación, fiscalización e investigación, vinculadas a su finalidad que es la recaudación de impuestos.
2. Por su parte, el art. 103 de la misma Sección V del CTB, expresamente señala: ~~le que~~ **“(Verificación del Cumplimiento de Deberes Formales y de la Obligación de Emitir Factura)**. La Administración Tributaria podrá **verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos** y de su obligación de emitir factura, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo. Si éste no supiera o se negara a firmar, se hará constar el hecho con testigo de actuación.
3. Respecto al procedimiento de fiscalización el art. 104° **(Procedimiento de Fiscalización)**, señala textualmente: **“Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, é 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 períodos 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.

4. Consecuentemente, ciertamente existe diferencia entre ambos procedimientos, que en el caso de la verificación del cumplimiento de deberes formales y emisión de factura, se inicia como en autos, con un Auto Inicial de Sumario Contravencional y culmina con una Resolución Sancionatoria con arreglo al procedimiento previsto por el art. 168 del Código Tributario, y únicamente, en los casos en lo que dicha verificación se encuentre vinculada a un proceso de fiscalización, se equipara la vista de cargo y la resolución determinativa a las resoluciones citadas precedentemente, así lo establece la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 (vigente con las modificaciones introducidas por la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011).
5. Respecto a la prescripción y sus causas de interrupción y suspensión, únicamente la ley puede establecer los términos de extinción así como las causales que pueden interrumpir y suspender su cómputo.
6. En el caso, establecido como está que se trata de un procedimiento de verificación del cumplimiento de deberes formales – procedimiento sancionatorio – corresponde la aplicación del art. 154 del Código Tributario, vinculado, en el caso de autos, con el art. 62 de la misma disposición legal, que al regular la suspensión del curso de la prescripción, prevé únicamente dos supuestos: a) el inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente y, b) la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente.

Consecuentemente, al haberse declarado la prescripción de la sanción impuesta, obró correctamente.

Cabe aclarar que con la fundamentación precedente, considero necesario modificar la jurisprudencia establecida por este Tribunal.

Norka N. Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**



## VOTO ACLARATORIO

La Magistrada del Tribunal Supremo de Justicia, Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto aclaratorio a la Sentencia 314/2015 de 7 de julio de 2015 en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

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

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

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

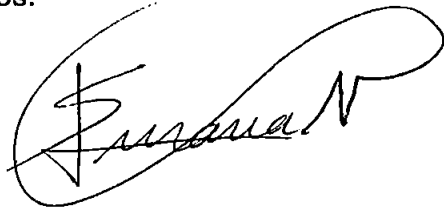
### II. FUNDAMENTACIÓN DEL VOTO DE ACLARACION

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

1. En procesos similares como por ejemplo en los Expedientes 185/2010 y 144/2010 se ha establecido que la interpretación que se debe dar al art. 62.I del Código Tributario debe ser una interpretación genérica gramatical y que obviamente los procesos de fiscalización y verificación son diferentes en cuanto al procedimiento a seguir.
2. La fundamentación que dio en el Expediente 144/2010 sobre lo anteriormente señalado es la siguiente: *"...En el presente caso, se debe realizar las siguientes precisiones legales, si bien los arts. 95 y 103 del Código Tributario y los arts. 30 a 32 del Reglamento al Código Tributario (Decreto Supremo 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 y el "proceso de fiscalización" que abarcan 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 económicas realizadas por el sujeto pasivo. Empero es necesario aclarar y precisar que el art. 62.I de la Ley 2492 al disponer: "que la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente", debe entenderse en su sentido genérico, es decir como un concepto inherente a todo órgano administrador de tributos (administración tributaria nacional, departamental y municipal) y como tal es una parte de la función administrativa que sustenta las atribuciones que ejercerá en el ámbito de su competencia (control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas específicamente en la normativa tributaria) delegada por el Estado, por consiguiente la citada norma hace referencia al inicio del procedimiento de fiscalización que se puede dar ya, sea por el procedimiento de verificación (iniciándose con la Orden de Verificación Verificación) o por procedimiento de fiscalización (Orden de fiscalización), que exteriorizan la facultad del sujeto activo de ejercer su potestad de determinación de la obligación tributaria, tomando en cuenta que ambos procedimientos (fiscalización y*

*verificación) tienen la misma finalidad cual es la determinación tributaria, pero tienen distinto contenido, alcance y procedimiento. b) Del análisis precedente y acorde con la interpretación gramatical genérica amplia del término fiscalización del art. 62. II del Código Tributario y que los procedimientos de verificación y fiscalización persiguen la misma finalidad de determinación tributaria, se establece que tanto la notificación con orden de fiscalización y orden de verificación suspenden el curso de la prescripción por el lapso de 6 meses como establece el art. 62.I de la Ley 2492..."*

Por lo expuesto, la Magistrada que firma al pie, considera todo lo anteriormente expuesto debe ser incluido en la Sentencia 314/2015 de 7 de julio de 2015 del Exp. 39/2010, con objeto de aclaración y que no tiene efectos vinculatorios.



Sucre, 7 de julio del año 2015.