



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 498/2015.  
**FECHA:** Sucre, 3 de noviembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 454/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada dentro el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Jhonny Padilla Palacios, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2010 de 12 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fojas 41 a 43, la respuesta de fojas 65 a 68, la réplica de fs. 74 a 75, la dúplica de fs. 83 a 84 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que Jhonny Padilla Palacios en representación de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, asumió una interpretación informal sobre las facultades de la Administración Tributaria, al respecto el art. 95 de la Ley 2492, explica 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 las facultades otorgados por el Código Tributario y otras disposiciones legales tributarias, por lo que el contribuyente YPFB Refinación S.A., fue notificado con la Orden de Verificación N° 7808OVE0047, lo cual está dentro las atribuciones legales y no existe un énfasis conceptual sobre la orden de fiscalización y la orden de verificación que establezca la supuesta diferencia que menciona la autoridad demandada, excepto lo que respecta al alcance e impuestos.

Añade que de acuerdo al art. 62 de la Ley 2492, el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, suspensión que se inicia en la fecha de la notificación y se extiende por seis meses, a su vez el art. 29 del Decreto Supremo (DS) 27310, establece que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración, se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el SIN, el inc. b) de dicho artículo, establece que se realizan determinaciones parciales comprendiendo la fiscalización de uno o más impuestos.

Considera que el comienzo del proceso de verificación (porque se hizo la revisión de determinados periodos y no integralmente), se inició cuando se notificó la orden el 13 de diciembre de 2008, situación totalmente legal y válida, por lo que a partir de dicha fecha la prescripción de la gestión 2004, se encontraba suspendida por el lapso de seis meses.

Agrega que tanto la verificación como la fiscalización son facultades específicas de la Administración Tributaria, y su procedimiento finalizará en una vista de cargo, conforme señala el art. 96 de la Ley 2492, pudiendo el contribuyente presentar los descargos que viere conveniente y luego de la valoración y análisis de éstos se emitirá la respectiva Resolución Determinativa, de lo que se infiere, que si bien la verificación y la fiscalización tienen campos de acción delimitados por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos a investigar, esto no las reviste de consecuencias diferentes a efectos del cómputo de la prescripción, del plazo para su ejercicio, interrupción o suspensión.

Indica que se considera iniciada una verificación, siempre que se notifique al contribuyente o tercero responsable con un acto denominado orden de verificación, de acuerdo al art. 32 del DS 27310, mientras que la orden de fiscalización se emite cuando además de las facultades de control, verificación o investigación, la Administración Tributaria ejerce la fiscalización conforme dispone el art. 104 de la Ley 2492, siendo evidente que ambos procedimientos concluyen de la misma manera; es decir, con un resultado consistente en la determinación de obligaciones tributarias, por lo cual es lógico que para surtir efectos requieran la formalidad de originarse con una orden específica y debidamente notificada, lo que a su vez produce los mismos efectos para extinguir, suspender o interrumpir obligaciones.

Para concluir, el demandante solicita admitir la presente demanda contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se emita resolución declarando probada la misma y en consecuencia, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2010 de 12 de agosto, manteniendo firme y resistente la Resolución Determinativa.

**CONSIDERANDO II:** Admitida la demanda por decreto de fs. 46 y corrida en traslado a la autoridad demandada, se apersona Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta la demanda, señalando que:

Se debe aclarar que los arts. 66, 95 y 100 de la Ley N° 2492, establecen que la Administración Tributaria tiene facultades para hacer controles, comprobaciones, verificaciones, fiscalizaciones e investigaciones que permitan contar con los elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, sustentando el reparo a determinarse por medio de una Resolución Determinativa.

Refiere que el art. 29 del DS 27310, dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por el SIN, mediante procesos de fiscalización, verificación, control e investigación, a tal efecto, se clasifica la determinación en total o parcial, de acuerdo al alcance de los impuestos,



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 454/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### Órgano Judicial

que se efectúan mediante fiscalizaciones, así también, dispone que la Administración Tributaria puede realizar por una parte procesos de verificación y control puntual de los impuestos pagados o por pagar y por otra verificación y control sobre el cumplimiento de los deberes formales, encontrándose cada uno de estos procedimientos regulados de forma independiente en los arts. 104 y 170 de la Ley 2492 y 31 y 32 del DS 27310, existiendo diferencias entre dichos procedimientos, haciendo notar que los procesos de verificación tienen 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, estando dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos, como en el presente caso, que se dirige sólo al crédito fiscal IVA; en cambio, los procesos de fiscalización, sean totales o parciales, son integrales, porque abarcan todos los hechos generadores de uno o más periodos y versan sobre el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

Añade que, la Orden de Verificación tiene por objeto comunicar al contribuyente que será sujeto de un proceso de determinación, bajo la modalidad de verificación - Crédito IVA correspondiente a los periodos agosto y septiembre de 2004, conforme las facultades conferidas en los arts. 66, 100 y 101 de la Ley 2492 y 29 y 32 del DS 27310, procedimiento que se inicia con la notificación de una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, prevista en el art. 104.I de la Ley 2492; en consecuencia, la causal de suspensión del término de la prescripción, prevista en el art. 62.I de la Ley 2492, es aplicable sólo a la notificación con la Orden de Fiscalización que da inicio a la fiscalización, no pudiendo efectuar una interpretación extensiva a las Órdenes de Verificación o a los Procedimientos de Control, por lo tanto no se suspendió el curso de la prescripción por seis meses más.

Para concluir, la autoridad demandada, indica que no existe ninguna causal de suspensión ni interrupción que se haya suscitado durante el término de la prescripción, estableciéndose que la acción del derecho de la Administración Tributaria, para controlar, verificar, fiscalizar, investigar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, para el IVA de los periodos agosto y septiembre de 2004, prescribió el 31 de diciembre de 2008 y la Resolución Determinativa que fue notificada el 15 de junio de 2009, ya no surte efectos "interrumpitivos", por haberse emitido y notificado después de que se operó la prescripción tributaria, solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada.

El actor por memorial que cursa de fs. 74 a 75, hizo uso del derecho a la réplica, formulando la autoridad demandada la réplica, conforme escrito de fs. 83 a 84, pronunciándose el decreto de "Autos para sentencia" a fs. 86.

**CONSIDERANDO III:** De la revisión de los antecedentes administrativos presentados, se tiene que:

Mediante **Orden de Verificación Externa N° 7808OVE0047 de 30 de diciembre de 2008, notificada el 31 del mismo mes y año**, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, comunicó a YPFB Refinación S.A., que será sujeto de un "Proceso de Determinación" de acuerdo a la modalidad y alcance definido en los arts. 100 y 101 de la Ley 2492 y 29 y 32 del DS 27310, correspondiente al IVA del periodo agosto y septiembre de 2004 (fs. 02 y 09 del primer anexo).

Como resultado del proceso de verificación externa correspondiente a la Orden de Verificación Externa N° 7808OVE0047, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, emitió la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DF/VC/7808OVE0047/0019/2009 de 10 de marzo de 2009, estableciendo las obligaciones tributarias de YPFB Refinación S.A., relativas al IVA de los periodos fiscales agosto y septiembre 2004, sobre Base Cierta, estableciendo una deuda tributaria de 4.460.625 UFV's (cuatro millones cuatrocientos sesenta mil seiscientos veinticinco 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), importe que incluye el Tributo Omitido actualizado, interés y sanción (fs. 440 a 442 del tercer anexo).

Luego de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria produzca y ofrezca pruebas con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 53/2009 de 10 de junio de 2009, que resuelve la determinación de oficio sobre Base Cierta de la materia imponible, la obligación impositiva del contribuyente YPFB Refinación S.A., por un total de 2.203.107 UFV's (dos millones doscientos tres mil ciento siete 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), monto que incluye accesorios de ley, sancionando por la contravención tributaria de Omisión de Pago con una multa equivalente al 100% sobre el tributo omitido actualizado, importe que asciende a 745.745 UFV's (setecientos cuarenta y cinco mil setecientos cuarenta y cinco 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) (fs. 777 a 785 del cuarto anexo).

Contra la referida Resolución Determinativa, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0040/2010 de 17 de mayo de 2010, disponiendo Revocar totalmente la Resolución Determinativa 53/2009, con el argumento de que la Orden de Verificación no es causal para interrumpir el curso de la prescripción, por lo que operó la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria (fs. 491 a 499 del quinto anexo), contra esta Resolución la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2010 de 12 de agosto de 2010, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución de Alzada (fs. 538 a 547 del quinto anexo).

**CONSIDERANDO IV:** De la compulsas de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, se puede determinar que:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 454/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste características de un juicio de puro derecho, en que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demanda.

Que el motivo de controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si en el caso de autos se produjo o no la prescripción; por cuanto la entidad demandante, reclama que la Autoridad General de Impugnación Tributaria interpretó erróneamente las normas tributarias, no siendo evidente que sólo la notificación con la Orden de Fiscalización suspende el término de la prescripción, que por analogía también se aplica a la Orden de Verificación, y que no existió prescripción de los periodos verificados; aseveración rechazada por la autoridad demandada, que indica que no se puede realizar una interpretación extensiva a las órdenes de verificación, por lo que no se suspendió el curso de la prescripción; por lo que se tiene:

En principio, es menester referir la normativa aplicable a la resolución de la presente controversia, en ese sentido, el procedimiento de determinación aplicado por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, se encuentra regulado por los arts. 29 y 32 del DS 27310 y que este último artículo determina que dicho procedimiento se inicia con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una **Orden de Verificación**, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 104. I de la Ley N° 2492; en los hechos fue ésta la razón para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, asuma el convencimiento de que la suspensión del término de prescripción prevista el art. 62. I de la Ley N° 2492, es aplicable únicamente ante la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, que no puede hacerse una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación, toda vez que dicha norma fue emitida considerando la naturaleza de los distintos procesos establecidos en el Código Tributario boliviano y su Decreto Reglamentario, que por consiguiente, al entender de la autoridad demandada, la verificación no suspendió el término de prescripción por seis (6) meses más.

En ese contexto, el art. 59.I.1 de la Ley N° 2492, señala que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60 que el término de la prescripción se computara desde el 1 de enero del año calendario, siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

De igual forma el art. 61 inc. a) de la Ley N° 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 tramites; en consecuencia, si ambos procedimientos concluyen con el pronunciamiento de una Resolución Determinativa que interrumpe la

prescripción, no es posible colegir 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 N° 2492, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose este cómputo en la fecha de notificación respectiva, y se extiende por seis meses; si bien esta normativa hace referencia simplemente a la suspensión del curso de la prescripción con la notificación de Orden de Fiscalización; sin embargo, ello no imposibilita que esta suspensión también sea aplicada al procedimiento utilizado en la Orden de Verificación; 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 señaló precedentemente.

Por otro lado, si bien los arts. 31 y 32 del DS 27310, establecen los requisitos para el inicio de 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 de impuestos, estableciendo que los mismos se iniciarán con la notificación al sujeto pasivo o sujeto responsable con la Orden de Fiscalización y Orden de Verificación, respectivamente; empero, no debe perderse de vista que ambos procedimientos concluyen en la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria, tal cual lo establece el art. 29 del mismo Decreto Supremo, cuando señala: *“La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el servicio de impuestos nacionales, que por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, se clasifican en: a) Determinación total que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal. b) Determinar parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transaccionales económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar...”*

Por lo que si bien existe diferenciación de terminología entre lo que es la fiscalización y verificación, sin embargo, se concluye nuevamente que el procedimiento utilizado para emitir la Resolución Determinativa es el mismo.

Con base en los antecedentes descritos en el acápite anterior y la normativa glosada precedentemente, se puede establecer claramente que no existió inacción de la Administración Tributaria, más al contrario procedió a realizar actos tendientes a la determinación de la deuda tributaria como son la Orden de Verificación, no existiendo por lo tanto presupuestos que den lugar a la prescripción respecto a la inacción del titular del derecho; consiguientemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó erróneamente el art. 62 de la Ley 2492, al establecer que la prescripción se suspende únicamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 454/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se concluye que el Estado Plurinacional de Bolivia a través de la administración tributaria, no sólo tiene atribución para controlar, verificar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos, sino también para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones y ejercer la facultad de ejecución tributaria, en el caso que nos ocupa, habiendo ejercido no sólo la acción de verificación sino la intención de cobro, ciertamente desde el momento de la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación, se produjo la suspensión del curso de la prescripción, aplicando el art. 61. I de la Ley N° 2492, no desde la fecha de notificación con la Resolución Determinativa, como dispone el art. 61 inc. a) de la Ley 2492, que se aplica para la interrupción de la prescripción de adeudos tributarios. En síntesis, la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación, dio lugar al inicio de la exteriorización de la voluntad Estatal de ejercer el acto administrativo, lo que suspendió el periodo de la prescripción.

Por lo señalado hasta aquí, se concluye que no se operó la prescripción declarada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que realizó una interpretación exegética del art. 62.I de la Ley 2492 y no de manera gramatical, sistemática y finalista de la normativa tributaria y finalista de la norma tributaria; en consecuencia, la fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia, con los argumentos fácticos esgrimidos por la Administración Tributaria, permite concluir que la entidad demandante ha justificado y demostrado su pretensión.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda, consecuentemente **deja sin efecto** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2010 de 12 de agosto de 2010, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0040/2010 de 17 de mayo de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 53/2009 de 10 de junio de 2009.

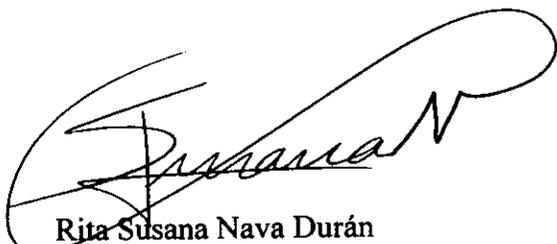
No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir votos disidentes.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Jorge Isaac von Borries Méndez  
DECANO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

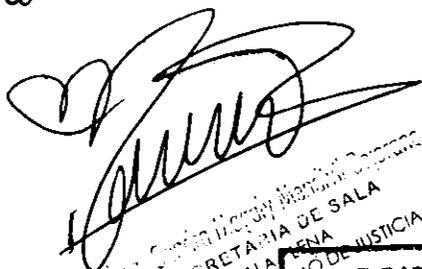


Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA



Maritza Suntura Juaniquima  
MAGISTRADA

*Auto de*



SECRETARÍA DE SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: ... 2015 ...  
SENTENCIA Nº 498 ... FECHA 3 de noviembre  
PROTOMA DE RAZÓN Nº 1/2015  
Dr. Pastor S. Meza, Dr. Antonio Comares,  
Dr. René Calle,  
VOTO DISIDENTE: Dr. Fidel M. Tordeya



SECRETARÍA DE SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA