



14
Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

6-12-17
28:29
7

SALA PLENA

SENTENCIA: 518/2017.
FECHA: Sucre, 12 de julio de 2017.
EXPEDIENTE: 606/2014 (acumulado el 665/2014)
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Vilca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y Empresa Minera Paititi EMIPA S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contencioso-administrativa de fs. 62 a 69 de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria AT) y la de fs. 202 a 225 vta. de la Empresa Minera Paititi (EMIPA), acumulados el exp. 665/2014 y el exp. 606/2014 por Auto Supremo N° 120/2015 de 6 de mayo, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, pronunciada por la AGIT; las providencias de admisión de fs. 71 y fs. 240, las contestaciones de fs. 105 a 110 y de fs. 289 a 306, los memoriales de réplicas de fs. 206 a 210 vta. y de fs. ..., dúplicas de fs. 214 a 215, y de fs. 140 a 145, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA INTERPUESTA POR LA GERENCIA GRACO SANTA CRUZ DEL SERVICIO DE IMPUESTO NACIONALES

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que en consideración a la Solicitud de Devolución Impositiva de EMIPA, y en uso de las facultades previstas por los arts. 66, 100, 125 y 126 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), a través de las Ordenes de Verificación Externa N° 00080OVE0606 y 0009OVE00047, bajo la modalidad de "CEDEIM POSTERIOR", verificó los documentos que respaldan dichas solicitudes, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Gravamen Arancelario (GA), en relación a la devolución impositiva efectuada de los períodos noviembre/2007 y diciembre/2007.

Refiere que como resultado de la verificación, evidenció facturas de compras que infringen las disposiciones previstas por la Ley N° 1489, el Decreto Supremo (DS) 25465, la Ley N° 843, el DS 21530 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, no siendo válido y suficiente el crédito fiscal para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido, por lo que de acuerdo al procedimiento establecido emitió la Resolución Administrativa N° 21-00005-13, determinando la existencia de un importe indebidamente devuelto. Esta determinación fue impugnada por el contribuyente, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-

SCZ/RA 0854/2013, que resolvió REVOCAR PARCIALMENTE la referida Resolución Administrativa. Ante este hecho, la AT y el sujeto pasivo interpusieron Recurso Jerárquico, motivando la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014, que a su vez, resolvió REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución de Alzada, declarando la prescripción del período fiscal noviembre 2017, y manteniendo firme la depuración del Crédito Fiscal para el período diciembre 2007.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe la Fundamentación Técnica Jurídica de la Resolución Jerárquica, referida a la prescripción, y señala que el presente caso se relaciona con una Solicitud de Devolución Impositiva, la cual se efectúa de forma voluntaria por el sujeto pasivo exportador, quien se somete a un proceso de verificación a fin de determinar la pertinencia y validez del Crédito Fiscal correspondiente a los periodos comprometidos y vinculados con la exportación, de los cuales se pretende la devolución; procedimiento que se encuentra regulado por los arts. 126 y 128 de la Ley 2492 CTB, que prevé que la emisión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM), es un procedimiento especial de revisión y evaluación, de los documentos pertinentes que sustentan la devolución, más aún cuando se trata de un CEDEIM POSTERIOR, aspectos que lo diferencian de un procedimiento común de determinación tributaria, sin ser excluyente de las facultades de la AT de verificar, fiscalizar, etc.

Continúa señalando que este procedimiento inicia con la notificación de la Orden de Verificación y requerimiento de documentación, para proceder con la revisión y evaluación del crédito fiscal comprometido para su devolución, y concluye con la emisión de una Resolución Administrativa que establece los resultados, lo que permite diferenciarlo de una determinación común y corriente, la cual se encuentra regulada por la Sección IV Determinación de la Deuda Tributaria de la Ley 2492 CTB, e inicia con una orden de verificación o fiscalización y requerimiento de documentación, continua con la emisión y notificación de la Vista de Cargo, para que luego de la valoración de descargos se emita la Resolución Determinativa; diferenciándose del procedimiento especial de devolución tributaria, el cual consiste únicamente en la revisión y evaluación de facturas que respaldan un CEDEIM.

De lo anterior, establece que el art. 60 de la Ley N° 2492 CTB, en el que la AGIT se ampara para declarar la prescripción, no es aplicable al presente caso, toda vez que se trata de una Solicitud de Devolución Impositiva, cuyo procedimiento se encuentra claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la Ley N° 2492, y reglamentado por la Ley de Exportación N° 1489 y el DS 25465; por lo que al ser la Resolución Administrativa emitida, producto de una Solicitud de Devolución Impositiva, no existe vencimiento de pago que pueda ser utilizado por la AGIT para interpretar que el cómputo de la prescripción empezaría a correr a partir del 1 de enero del año siguiente, resultando imprescindible establecer que el inicio del cómputo de la prescripción para las devoluciones impositiva, se efectúa a partir del momento en que se produjo la devolución indebida.

Considera además, que la AGIT realizó una errónea diferenciación de procedimientos, y tras citar la Sentencia 013/2013 de 6 de marzo emitida



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, agrega que el art. 47 de la Ley N° 2492 CTB señala que se consideran Tributos Omitidos a los montos indebidamente devueltos por la AT, disponiendo además el art. 128 del mismo cuerpo legal, que cuando se compruebe que la devolución impositiva autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos que reflejen hechos inexistentes, deberá emitirse una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto, tal como sucede en el presente caso, concluyendo, consiguientemente, de manera puntual que: **1)** No existe vencimiento de pago en los procedimientos de devolución impositiva; y **2)** El contribuyente ha comprometido créditos fiscales del 2007 en fecha posterior, ya que recién el 3 de abril y 25 de junio de 2008, presentó los formularios 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones provisionales) solicitando la devolución del crédito fiscal, habiendo sido estos procesados el 11 de agosto y 30 de diciembre de 2008, fechas en las que recién se emitieron los Certificados de Devolución Impositiva, siendo estas últimas las que deben ser consideradas para el cómputo de la prescripción.

Conforme lo expuesto, establece que al tratarse de un procedimiento especial como es el CEDEIM, el hecho generador, se considera ocurrido en el momento en el que se perfeccionó la circunstancia material, esto es, al momento de la devolución impositiva realizada por la AT, debiendo efectuarse el cómputo para la prescripción a partir de esta fecha; consiguientemente, en el caso de autos este inició el 11 de agosto y 30 de diciembre de 2008, respectivamente, habiéndose notificado las órdenes de verificación el 9 de septiembre de 2011, con las cuales, en aplicación del art. 62 - I. de la Ley N° 2492 CTB, se suspendió el curso de la prescripción, extendiéndose por seis meses más el cómputo del plazo, siendo por demás evidente que la Resolución Administrativa N° 21-005-13, notificada el 28 de junio de 2013, se encuentra dentro del plazo vigente para ejercer sus facultades de verificación, interrumpiéndose con esta el término de la prescripción.

Transcribe como precedente doctrinario la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/12013 de 29 de julio, referida a la aplicación de los términos de prescripción modificados por las Leyes N°s 291 y 317, y califica de incongruente el análisis de la AGIT, ya que demostró la suspensión a la prescripción, resultando más que evidente, que la alegada prescripción es completamente errada y carente de fundamento legal.

Finalmente señala que el contribuyente no puede alegar ignorancia de la norma con el fin de desconocer sus obligaciones tributarias, habiendo probado que la AGIT declaró una prescripción inexistente, toda vez que al tratarse de un procedimiento especial como es el CEDEIM, el cómputo del plazo debe realizarse a partir del momento en que se produjo la devolución impositiva, tal como lo dispone el art. 47 de la Ley N° 2492 CTB, debiendo además considerarse las modificaciones efectuadas por la Ley 317 para el cómputo del plazo, de cuya aplicación se evidencia que las facultades de verificación de la AT no prescribieron.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se REVOQUE de forma parcial la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 21-00005-13.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA PRESENTADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de enero de 2015, cursante de fs. 105 a 110, señalando lo siguiente:

Identifica los argumentos de la demanda, y como respuesta transcribe íntegramente los párrafos xiii. al xxi. de la Fundamentación Técnico Jurídica contenida en su Resolución Jerárquica, tras lo cual puntualiza que el demandante con sus argumentos demuestra incongruencias, faltando a la verdad de los hechos y antecedentes del proceso.

Asimismo, hace notar que los argumentos de la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, ni demuestran o establecen de forma indubitable, la errada interpretación de la norma, pues el demandante se limita a realizar afirmaciones por demás generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente, no pudiendo suplir este Tribunal la carencia de carga argumentativa del demandante, más aún cuando la Resolución Jerárquica está debidamente fundamentada, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los argumentos de la Resolución Jerárquica.

Cita y transcribe como jurisprudencia que respalda sus argumentos, las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ-0097/2010, AGIT-RJ-0522/2014, AGIT-RJ-1030/2014 y AGIT-RJ-1036/2014, referidas a la prescripción tributaria.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

III. CONTENIDO DE LA DEMANDA INTERPUESTA POR LA EMPRESA MINERA PAITITI EMIPA S.A.

III.1. Antecedentes de la demanda.

Refiere que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, emerge de la impugnación de la Resolución Administrativa N° 21-00005-13 de 26 de junio, emitida en el proceso de verificación posterior realizado por la AT a través de las Órdenes de Verificación N° 0008OVE0606 y 0009OVE0047, resaltando que a la fecha de emisión de la Resolución Administrativa, las facultades de la AT para controlar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, y para imponer sanciones administrativas, ya se encontraban prescritas para los períodos noviembre y diciembre 2007, conforme lo establece el art. 59 de la Ley N° 2492 CTB.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Añade que la verificación realizada bajo la modalidad CEDEIM POSTERIOR, se practicó en más de dos años, y que tras la impugnación de la referida Resolución Administrativa, la Resolución Jerárquica declaró prescrito sólo el período noviembre 2007, y no así el período diciembre 2007, habiendo ingresado a analizar en este último, los aspectos de fondo.

III.2. Fundamentos de la demanda.

a) La prescripción no declarada del período Diciembre/2007, en virtud a la aplicación retroactiva de las Leyes N°s 291 y 317 promulgadas el año 2012, viola el principio tempus comissi delicti que rige para la ley sustantiva.

Refiere que para el período de noviembre 2007, la AGIT consideró un término de prescripción de cuatro años, sin embargo, a pesar de que no existió ningún cambio o modificación de la ley en diciembre 2007, adoptó para este mes el plazo de cinco años, empleando equívocamente las leyes 291 y 317 que recién fueron promulgadas y publicadas en el año 2012, mismas que deben ser aplicadas sólo para lo venidero, esto es, para hechos e ilícitos ocurridos después del 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente, en virtud al art. 3 de la Ley N° 2492 CTB que establece la vigencia de las normas tributarias a partir de su publicación oficial, en consecuencia, ambas normas son inaplicables al mes de diciembre 2007.

Resalta, que toda vez que no existió modificación alguna al texto original del art. 59 de la Ley N° 2492 CTB en el período diciembre 2007, este tuvo como vencimiento el mes de enero 2008, iniciándose el cómputo de la prescripción el 1 de enero de 2009 y concluyendo el 1 de enero de 2013. Asimismo, señala que la prescripción de la acción de la AT para verificar, controlar e imponer sanciones, es un instituto jurídico que garantiza la estabilidad, certeza y seguridad jurídica, pues es precisamente para estos casos de inacción para los que se encuentra previsto, donde la AT ya no puede ejercer sus facultades.

Invoca como jurisprudencia referida a la prescripción, a la Resolución de Recurso de Alzada RA/LP/0039/2004 de 27 de mayo, confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico RJ STG-RJ/0013/2004, y ratificadas por el Auto Supremo N° 217/2008 de 27 de agosto, concluyendo que en este caso se deja claramente establecido el criterio para el cómputo de la prescripción y la correcta interpretación que debe efectuarse del art. 70 num. 4, 5, 8 de la Ley N° 2492 CTB y art. 11 num. 5 del DS 21530.

Solicita pronunciamiento expreso sobre la jurisprudencia invocada, denunciando que la AGIT omitió considerar aspectos relativos a la validez de la aplicación de las normas en el tiempo, constituidos en principios jurídicos universales, pues la aplicación del derecho sustantivo se rige por el tempus comissi delicti, cuya aplicación esta ratificada por diversos fallos constitucionales, como ser la Sentencia Constitucional 1362/2004-R de 17 de agosto, concordante con el DS N° 27874, que a su vez enuncia dicho principio; por lo que conforme la jurisprudencia constitucional y los principios generales del derecho, la interpretación de la AGIT resulta equivocada por ser contraria a la irretroactividad de las leyes, prevista en

la Constitución Política del Estado, debiendo aplicarse a la gestión 2007 el texto original de la Ley N° 2492 CTB.

Aclara que la Resolución Jerárquica no considera ninguna suspensión al cómputo de la prescripción, ya que esta solo se aplica a los casos de fiscalización, que son distintas a las verificaciones del CEDEIM POSTERIOR, donde las etapas y plazos son diferentes, pues en el caso de autos la AT debió revisar toda la documentación de la devolución dentro del plazo de vigencia de las Boletas de Garantía que los exportadores entregan al momento de recoger los CEDEIM, sin embargo demoró más de dos años en hacerlo, motivos por los cuales solicita la prescripción de todos los cargos contenidos en la Resolución Administrativa impugnada.

b) La validez de las pruebas presentadas ante la instancia de alzada que fueron desestimadas por la AGIT, porque supuestamente no fueron presentadas ante la AT durante el desarrollo de la verificación.

Reclama que la AGIT transgrede su legítimo derecho a la defensa, ya que la documentación a la que se hace referencia fue presentada dentro del término probatorio de 20 días en el Recurso de Alzada, lo que la habilita como prueba, sin necesidad de acreditar su reciente obtención, vulnerándose con su rechazo los derechos que le asisten y aplicándose incorrectamente el art. 81 de la Ley N° 2492 CTB, no siendo posible que toda la prueba sea excluida.

Considera ilegal que la AGIT exija formalidades e invalide prueba que fue valorada en la instancia anterior, donde no se efectuó ninguna observación a la misma, sino que más al contrario, en virtud a esta se dejó sin efecto los cargos del período diciembre 2007, por lo que la posición de la AGIT le ocasionó indefensión e inseguridad jurídica, ya que se niega a compulsar la prueba, solo porque presume que no fue presentada dentro del proceso de verificación, aclarando que toda la documentación contable fue presentada oportunamente, sin que exista ningún requerimiento pendiente de entrega, en consecuencia, su presentación fue oportuna, pues no existe acta de incumplimiento de deberes por falta de presentación de documentos.

III.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare PROBADA la demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014, y en consecuencia se declaren prescritas las facultades de la AT para verificar el período diciembre 2007, dejando sin efecto la Resolución Administrativa N° 21-00005-13 de 26 de junio.

IV. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA PRESENTADA POR EMIPA S.A.

IV.1 La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de noviembre de 2014, cursante de fs. 289 a 306, señalando lo siguiente:

a) Cuestión Previa.

Señala que el vencimiento del plazo de noventa días, para la interposición de la demanda contencioso administrativa, para EMIPA, finalizó el 21 de julio de 2014, fecha en la que Rodolfo Pablo Aguirre Acosta y Joaquín



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Fernando Zenteno Sejas, en calidad de apoderados de dicha empresa, presentaron memorial de demanda, sin embargo este fue observado, solicitándose la presentación de contrato de mandato especial para proseguir la presente causa, por lo que posteriormente otra abogada, presentó nuevo Testimonio de Poder 1514/2013 otorgado el 31 de julio de 2014; de lo que deduce que el memorial presentado dentro de plazo el 21 de julio de 2014, no puede ser considerado como un acto que cumpla lo previsto en los arts. 327, 780 y 92 del Código de Procedimiento Civil, puesto que no se acompañó el testimonio poder de representación específica, tal como exige el art. 835- I. del Código Civil, y ante la observación, correspondía la presentación de un testimonio poder que hubiese sido otorgado máximo hasta el 21 de julio de 2014, pues si la fecha es posterior, se evidencia que al momento de finalizar el plazo, los representantes no se encontraban facultados para actuar a nombre de EMIPA ante el Tribunal Supremo de Justicia, careciendo de legitimación activa y mandato legal, siendo además ajena la abogada que presentó el memorial de subsanación, quien no ostentaba el patrocinio, motivo por el que no debió ser considerado en esta instancia.

b) Responde negativamente la demanda.

Respecto a los argumentos sobre la prescripción en la demanda, señala que las observaciones del demandante fueron resueltas de forma clara y detallada en el acápite "IV. 4.2. Sobre la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria y la suspensión de la prescripción por notificación de la Orden de Verificación" de la Resolución Jerárquica, pese a ello, puntualiza que la AGIT evidenció que la AT emitió Resolución Administrativa N° 21-00005-13, estableciendo importes indebidamente devueltos por los periodos noviembre y diciembre 2007, correspondiendo aplicar para el cómputo de la prescripción los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB modificados por la Ley N° 291 y la Ley 317, conforme a los cuales, los cuatro años para la prescripción del período de noviembre 2007, iniciaron el 1 de enero de 2008 y concluyeron el 31 de diciembre de 2011, y los cinco años para el período diciembre 2007, iniciaron el 1 de enero de 2009 y concluyeron el 31 de diciembre de 2013, sin embargo, este último se interrumpió con la notificación de la referida Resolución Administrativa, lo que demuestra el correcto análisis normativo.

Asimismo, respecto a la jurisprudencia invocada refiere que no corresponde su aplicación al caso de autos, toda vez que el art. 5 de la Ley N° 2492 CTB, contempla con carácter limitativo las fuentes del derecho, por lo que dicho precedente no constituye jurisprudencia vinculante en sede administrativa, además que sus fundamentos corresponden a la abrogada Ley 1340, no afectando al presente proceso, siendo por demás evidente que el mismo no es similar al presente caso, motivo por el cual la demanda carece de asidero legal.

En cuanto a los documentos ofrecidos como prueba después de emitida la Resolución Administrativa, sostiene que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva el deber irrefutable de respaldar con información fehaciente los gastos efectuados por el exportador, que son objeto de devolución, siendo en consecuencia, responsabilidad exclusiva del interesado el presentar la documentación pertinente. Califica a los argumentos del demandante de ambiguos y nada claros, ya que no precisa

los medios probatorios a los que se refiere, o como debieron ser valorados, limitándose a denunciar la violación del art. 81 de la Ley N° 2492 CTB, lo que demuestra que no existe una identificación puntual de los medios probatorios sobre los cuales el Tribunal pueda emitir criterio, más aún cuando la demanda y sus fundamentos son el eje sobre el cual se debe fallar, aspecto que no puede ser subsanado con posterioridad.

Sin perjuicio de lo señalado, manifiesta que de la revisión de antecedentes observó que la AT elaboró el papel de trabajo "Notas Fiscales no válidas para la solicitud de la devolución impositiva", observando para el periodo de diciembre las facturas N° 2755179002422 y 402, con el Código 1 por no estar vinculadas a la actividad gravada, advirtiéndose que respecto a ellas el sujeto pasivo no ofreció argumentos que desvirtúen dicha observación, limitándose, incluso en el periodo probatorio de la instancia de alzada, a ratificar como pruebas las mismas facturas sin dar mayor explicación, ni demostrar su vinculación con la actividad gravada.

Respecto a las facturas observadas por no tener medios fehacientes de pago, indica que la AT notificó a EMIPA con las Ordenes de Verificación y Requerimientos de Información, en los cuales solicita medios fehacientes de pago de las facturas de compra mayores a 50.000 UFV's, si bien no incluyó de forma específica a las DUI's, EMIPA al proporcionar el detalle de compras incluye el detalle de sus importaciones, debiendo respaldar a partir de este momento dichas compras con los medios de pago que prevé el art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 - III. del DS 27874.

Detalla los fundamentos contenidos en la Resolución Jerárquica para la depuración de cada una de las facturas y DUI's observadas por no acreditar medios fehacientes de pago, e indica que en ningún momento la AT y la AGIT vulneraron el derecho a la defensa del contribuyente, ya que se puso a su conocimiento todos los actos administrativos, así como los cargos y la prueba a presentar, de igual manera dentro de la etapa recursiva se comunicó la normativa vigente en cada uno de los actuados, pretendiendo el demandante tergiversar el derecho que le asiste, sin explicar cómo las pruebas aportadas desvirtúan los reparos establecidos por la AT, ni tampoco aclarar cuál es la prueba que presentó oportunamente con anterioridad a la etapa de impugnación, citando al efecto la Sentencia Constitucional 0287/2003-R de 11 de marzo, referida a la inexistencia de indefensión, en razón a una actitud voluntaria o falta de diligencia.

Transcribe los fundamentos expuestos en los acápites IV.4.2. y IV.4.3 de la Resolución Jerárquica, y señala que esta resolución se encuentra debidamente fundamentada, siendo los argumentos del demandante incongruentes y falsos, además de que no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos de la AGIT, debiendo considerarse que la demanda es la base sobre la cual el Tribunal debe fallar, conforme el precedente de la Sentencia N° 238/2013 de 5 julio, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finalmente, refiere que el demandante no demuestra la errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

considera que su pretensión no fue valorada, no pudiendo suplirse la carga argumentativa, más aún cuando la Resolución Jerárquica está debidamente fundamentada. Cita y transcribe como jurisprudencia, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/1444/2013 de 13 de agosto, la Sentencia 510/2013 de 27 de noviembre de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y la Sentencia Constitucional 287/2003- R de 11 de marzo, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

IV.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

V.1 El 17 de septiembre de 2011, la AT notificó a EMIPA con las Ordenes de Verificación Externa – CEDEIM N° 0008OVE0606 y 0009OVE0047, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, bajo la modalidad CEDEIM POSTERIOR, de los periodos noviembre y diciembre de la gestión 2007.

V.2 Tras solicitar ampliación del plazo para la entrega de la documentación requerida, en fechas 17 y 31 de octubre, 11 y 14 de noviembre, todas de 2011, EMIPA presentó la referida documental, conforme al detalle contenido en Actas de Recepción de Documentos.

V.3 El 28 de junio de 2013, la AT notificó al Sujeto Pasivo la Resolución Administrativa N° 21-00005-13, que establece un importe indebidamente devuelto a EMIPA de Bs. 433.725.-, mismo que a la fecha de la resolución, asciende a un importe de Bs. 832.734.-, y comprende tributo omitido e intereses.

V.4 Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa, la ARIT Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0854/2013 de 2 de diciembre, resolviendo REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Administrativa N° 21-00005-13, modificando el importe de crédito fiscal inicialmente depurado de 380.644,51.- a 25.138,43.- y manteniendo firme la observación de la AT al mantenimiento de valor por Bs, 53.081,00.-.

V.5 Contra esta determinación, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron Recurso Jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, que resolvió REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución de Recurso de Alzada, dejando sin efecto legal, por prescripción, la deuda tributaria correspondiente al período fiscal de noviembre 2007, y manteniendo firme y subsistente el importe de Bs. 249.104.- devuelto indebidamente, por el período diciembre de 2007.

VI. 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:

Para la demanda de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales:

- 1. 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.*
- 2. Si la notificación con la Orden de Verificación suspende por el plazo de seis meses el curso de la prescripción.*

Para la demanda de la Empresa Minera Paitití EMIPA S.A.:

- 1. Si corresponde aplicar las modificaciones dispuestas en las Leyes 291 y 317 de los arts. 59 y 60 de la Ley 2492 CTB, para el cómputo de la prescripción de los períodos noviembre y diciembre 2007.*
- 2. Si la prueba presentada ante la instancia de alzada, debió ser considerada y valorada por la AGIT.*

VII. CUESTIÓN PREVIA.

En respuesta a la cuestión previa reclamada por la AGIT en su memorial de respuesta a la demanda de EMIPA S.A., corresponde señalar, en primer lugar, que si la intención de la AGIT era desconocer y desacreditar la personería de los demandantes, esta debió hacerlo a través de la interposición de la excepción previa correspondiente, en el plazo y forma determinados por el art. 336 del Código de Procedimiento Civil (CPC), no pudiendo subsanar esta omisión en la contestación a la demanda, ni solicitar se considere la misma recién en la resolución de la demanda principal; sin embargo, con la finalidad de aclarar la admisión de la demanda, y tras revisar las actuaciones de este Tribunal, se advierte que en cumplimiento al art. 333 del CPC, se efectuó observación al contrato de mandato presentado adjunto a la demanda, habiendo sido subsanada dicha observación por el demandante dentro de plazo oportuno, correspondiendo legalmente la admisión de la demanda presentada, en resguardo al principio de acceso a la justicia, que procura la posibilidad a toda persona de acudir al ámbito jurisdiccional en búsqueda de protección de los derechos e intereses afectados, reconocido en los arts. 115, 119 y



120 de la CPE, y al principio in dubio pro actione, bajo el cual la formalidad administrativa ilimitada no debe privar a los administrados en el ejercicio de sus derechos subjetivos.

VIII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En virtud a que los puntos de controversia de la demanda de la AT y el primer punto de controversia de la demanda de EMIPA S.A., se refieren a aspectos relacionados con el cómputo del término de la prescripción, se efectuará en primer lugar el análisis de los mismos, a efecto de determinar, de forma integral, si es correcto el cómputo realizado por la AGIT para verificar si las facultades de verificación y determinación de la AT habrían efectivamente prescrito; correspondiendo ingresar al análisis del desarrollo del proceso sólo en caso de constatarse que estas si se encontraban vigentes, pues de lo contrario corresponderá declarar la prescripción.

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 de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la AT de ejercitar sus facultades de verificación, control, fiscalización, sanción, cobro, 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.”

VIII.1. Sobre el cómputo de la prescripción para procedimientos de devolución impositiva.

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 beneficiar”

“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 2492 CTB, la cual se ejercita



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 dichas 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° 0008OVE0606 Y 0009OVE0047, hizo uso de su facultad de verificación sobre las facturas declaradas en los períodos noviembre y diciembre 2007, por lo que de conformidad con el art. 60 de la Ley 2492 CTB, los vencimientos de los períodos de pago se consolidaron en diciembre 2007 y enero 2008, respectivamente, en consecuencia, el cómputo de la prescripción para el período noviembre 2007 inició el 1 de enero de 2008, y para el período diciembre 2007 inició el 1 de enero de 2009; 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 julio 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 la Sentencia 35/2016 de 15 de febrero, en la que señala: *“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.”*

VIII.2. Sobre la suspensión del curso de la prescripción por la notificación de la Orden de Verificación.

El art. 62 – I de la Ley N° 2492 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 su 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 surte los mismos efectos en relación a la suspensión del curso de la prescripción.

Con carácter previo, corresponde señalar que hasta ahora este Tribunal ha establecido en sentencias previas como ser la 351/2015 de 21 de julio, 161/2016 de 21 de abril, y la propia 013/2013 de 6 de marzo, entre otras, que el art. 62. I de la Ley N° 2492 CTB, 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 hasta entonces además concordante 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 ha 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, se debe reconocer que si bien la AT y hasta ahora este Tribunal, han asumido esta posición, las disposiciones referidas a los procedimientos de determinación contempladas en los arts. 95 y 100 de la Ley N° 2492 CTB y los arts. 29 al 32 del DS 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), reconocen a cada una de estas como facultades independientes de la AT, estableciendo textualmente que la Determinación de la Deuda Tributaria, puede efectuarse a través de procedimientos diferenciados, como son los de Fiscalización y Verificación, precisando como modalidades de fiscalización a: la determinación total o parcial; y como modalidades de verificación: a verificación y control



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

puntual de hechos que incidan en la determinación del tributo, y la verificación y control del cumplimiento de los deberes formales; definiendo de forma específica el procedimiento y requisitos para el desarrollo de la fiscalización y estableciendo que el procedimiento para la verificación será regulado por la AT, debido a que no existe regulación específica en la Ley y el DS para este.

Ante esta situación, 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 que ha sido considerado así por la AGIT y que incluso ahora la propia AT reconoce, cuando 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", establece: "**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 ó 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.

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."

De donde se tiene, 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, 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 N° 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 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”***; 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 solo 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.

Consecuentemente, se evidencia la existencia de diferencias considerables entre ambos procedimientos, y en virtud a que la prescripción y sus causas de suspensión, pueden ser establecidas únicamente por la ley, en el caso, establecido como está que se trata de un procedimiento de verificación de determinados hechos o transacciones, pues en este caso de CEDEIM posterior, se verificaron solo aquellas facturas y transacciones cuyo crédito fiscal ha sido objeto de devolución, y no así todo el impuesto, no corresponde la aplicación del art. 62 - I de la Ley N° 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.”***;



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

más aún ahora que la propia AT ha reconocido el carácter independiente de ambos procesos.

VIII.3. Sobre la aplicación de las modificaciones dispuestas en las Leyes 291 y 317 de los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB, para el cómputo de la prescripción de los periodos noviembre y diciembre 2007.

El art. 109.I de la CPE señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117. I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30.12 de la Ley del Órgano Judicial (LOJ) que prevé: “... que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar.”

Ahora bien, la prohibición de irretroactividad de las disposiciones legales, se encuentra prevista en el art. 123 de la CPE, que dispone: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.”; concordante con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, puesto que en su art. 5, señala que: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”; en el mismo sentido el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica que: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”.

De lo anterior se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad y es que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia en ese momento, intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos que establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso debe partirse del análisis del principio de favorabilidad que rige en materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo, a efecto de recordar que su aplicación opera como una excepción al principio de irretroactividad de la

Ley señalado en el art. 123 de la CPE, solo cuando la nueva Ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficie al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado, en el ámbito jurisdiccional como administrativo, pues evidentemente, la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que las reglas del juego ciudadanas no sean alteradas para atrás; empero, el art. 150 de la Ley N° 2492 CTB, prevé excepcionalmente que : *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o **términos de prescripción más breves** o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.”*

Ahora bien, el objeto de la controversia reclamado por EMIPA S.A. en su demanda, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas a los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB por las Leyes N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, al cómputo de la prescripción para el período diciembre 2007, ya que de acuerdo a la Resolución Jerárquica este inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre 2013, bajo el argumento de que las acciones de la AT prescriben a los cinco años en la gestión 2013.

En tal mérito, por lo expuesto precedentemente, se evidencia que la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicadas erróneamente al caso de autos sólo por ser contemporáneas al momento de la resolución en sede administrativa, sin embargo, estas no se constituyen en los hechos, una disposición legal más benigna para el ahora demandante, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva a los periodos sujetos a fiscalización, que corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2007, debiendo aplicarse la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjeron y perfeccionaron los mismos, esto es, el art. 59 del CTB sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012, por lo que en el presente caso para el período noviembre 2007, cuyo vencimiento de pago se consolidó en diciembre 2007, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre de 2011; y para el período diciembre 2007, cuyo vencimiento de pago se consolidó en enero 2008, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012.

En atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, son evidentes por los datos que cursan en obrados, evidenciándose que se ha producido lesión de derechos con la resolución impugnada, ya que el instituto de la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, y representa la garantía de aplicación objetiva de la Ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; correspondiendo dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la AT para verificar y determinar la obligación impositiva, quien en el caso de autos dejó voluntariamente precluir su



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

derecho, en virtud la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva provocando la extinción de sus facultades en el presente caso.

VIII.4. CONCLUSIONES.

Del análisis precedente, y las pretensiones de las demandas, se concluye en virtud a los argumentos expuestos, que en este caso la AGIT debió efectuar el cómputo de la prescripción bajo los parámetros y análisis expuesto precedentemente, a efecto de comprobar si las acciones de la AT para **verificar tributos y determinar la deuda tributaria**, aún se encontraban vigentes al momento de emitirse la Resolución Administrativa N° 21-00005-13, que determina un importe indebidamente devuelto y en consecuencia una deuda tributaria en contra del contribuyente, pues de la aplicación de estos criterios se concluye que:

Para los períodos sujetos a verificación, corresponde aplicar el cómputo del término de la prescripción de acuerdo a lo establecido en los arts. 59 y 60 de la Ley N° 2492 CTB, en su texto original, por encontrarse vigente al momento del perfeccionamiento del hecho generador, evidenciándose que no existe ninguna norma que prevea un cómputo diferenciado para los casos de devolución impositiva y que no concurre ninguna causal para la suspensión del curso de la prescripción establecidas en el art. 62 de la Ley 2492 CTB, por no ser asimilable la notificación de la Orden de Verificación a la Orden de Fiscalización, debiendo efectuarse el cómputo de la siguiente manera:

- Para el período noviembre 2007, cuyo período de vencimiento de pago se consolidó en diciembre de 2007, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre de 2011, no existiendo causal de suspensión del curso de la prescripción, de lo que se tiene que a pesar de que la Orden de Verificación N° 0008OVE0606 fue notificada el 17 de septiembre de 2011, la Resolución Administrativa N° 21-00005-13 que determina un importe indebidamente devuelto, fue notificada recién el 28 de junio de 2013, encontrándose a esta fecha prescritas las facultades de verificación y determinación de tributos de la AT.
- Para el período diciembre 2007, cuyo período de vencimiento de pago se consolidó en enero de 2008, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012, no existiendo causal de suspensión del curso de la prescripción, de lo que se tiene que a pesar de que la Orden de Verificación N° 0009OVE00047 fue notificada el 17 de septiembre de 2011, la Resolución Administrativa N° 21-00005-13 que determina un importe indebidamente devuelto, fue notificada recién el 28 de junio de 2013, encontrándose a esta fecha prescritas las facultades de verificación y determinación de tributos de la AT.

Consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la Ley le otorga, en virtud de los fundamentos constitucionales citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115.I y 410 de la CPE, concordante con el art. 15.I de la LOJ, siendo que desde un punto de

vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la incorrecta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas.


En este entendido, no debemos pasar por alto que los actos de la Administración Pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en el presente caso los actos de la AGIT, debieron someterse plenamente a normativa vigente a momento de producirse el hecho generador. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar prescritos los periodos noviembre y diciembre de la gestión 2007, respecto al Impuesto al Valor Agregado, no correspondiendo ingresar al análisis del último punto de controversia, por quedar sin efecto el proceso desarrollado en virtud a lo dispuesto en este fallo.

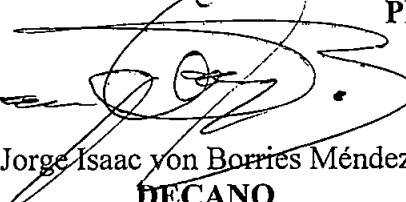
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, y **PROBADA** la demanda interpuesta por la Empresa Minera Paitití EMIPA S.A., en su mérito, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, declarando prescrito el período diciembre 2007, inclusive.

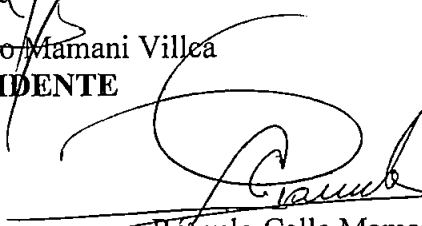
No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

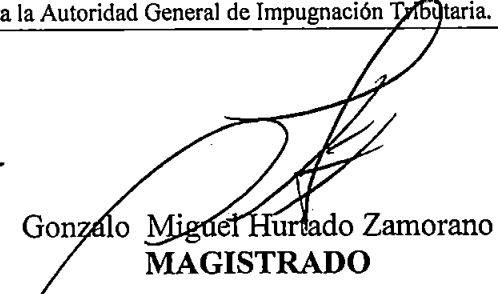

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

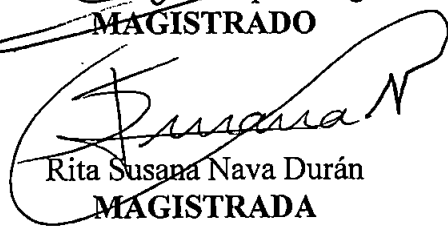


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 606/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

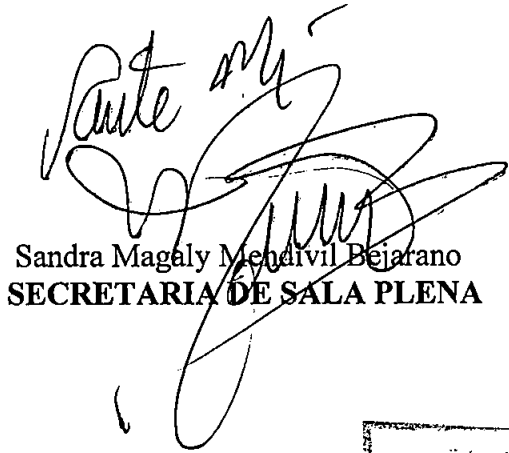

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



Norka Natalia Mercado Guzmán
NO ESTUVO PRESENTE
MAGISTRADA

Me Adhiero a la Disidencia

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mezaivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPLENTE DE JUSTICIA	
ORLEANO JUZGADO DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
CELEBRADO: 2017	
SENTENCIA Nº 518	TEMA: (2 de julio)
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº	4/2017
Mdo Tordoya	
Mg da Santura	
VOTO DISIDENTE:	


MSe Sandra Magaly Mezaivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPLENTE DE JUSTICIA