



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 201/16 - 20/10/2016.
H.R. N° 5271 - 24/10/2016.

20-10-16

09377

SALA PLENA

GR-0103/SCZ-0036/2011

522/2015.

Sucre, 7 de diciembre de 2015.

127/2011.

Contencioso Administrativo.

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SENTENCIA:

FECHA:

EXPEDIENTE N°:

PROCESO :

PARTES:

PRIMER MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

SEGUNDO MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fs. 46 a 49, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0009/2011 de 07 de enero, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0144/2010 de 18 de octubre de, y en consecuencia queda nula y sin efecto legal, por prescripción, la Resolución Determinativa No. 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, la réplica de fs. 79 a 81, duplica de fs. 85 a 86, los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que, el Sr. Edwin Darleng Menacho Callau en su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales por memorial de fs. 46 a 49, se apersona fundamentando su demanda que se sintetiza en lo siguiente:

Señala que habiendo notificado a la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos en fecha 13/01/2011 con la Resolución al Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0009/2011 de 07 de enero, al amparo del artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo No 2341 de fecha 23/04/02 y por la S.C. 90/2006 de 17 de noviembre de 2006, interpone demanda contenciosa administrativa.

Indica que se desconocieron los hechos facticos que dan origen a la orden de verificación, pues esta surge a consecuencia de facturas depuradas de compra por no estar vinculadas a la actividad gravada y transacción efectivamente realizada, basando su decisión en que el presente caso se trata de un procedimiento de verificación puntual regulado por el art. 29 inc. c) y art. 32 del D.S. 27310; que dicho procedimiento se inició con la diligencia de notificación con una Orden de Verificación prevista en el art. 104 de la Ley 2492, en consecuencia, se concluye que la causal de suspensión del término de la prescripción prevista en los artículos 62 -1 de la Ley 2492 es aplicable solo a la notificación que da inicio a la fiscalización, no pudiendo efectuarse una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación o a los procedimientos de control, por tanto se establece que en el presente caso, no se suspendió el curso de la prescripción por seis meses más.

Refirió que el art. 8 de la Ley N° 2492, establece los métodos de interpretación utilizados en materia tributaria, como también la oportunidad de aplicar la analogía, limitada únicamente al hecho de no poder crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones ni modificar normas existentes, empero no restringe su aplicación a fin de utilizar procedimientos análogos al momento de determinar las causales de suspensión y/o interrupción del término de la prescripción.

Señaló que el art. 62 de la Ley N° 2492, es aplicable para los casos en que se notifique con el inicio de un proceso de verificación, en el entendido de que la administración Tributaria en observancia del art. 100 de la Ley N° 2492, puede disponer indistintamente las amplias facultades otorgadas por Ley.

Indicó que la naturaleza de los procedimientos y las facultades contempladas en la Ley N° 2492, no se refieren de manera restringida a procesos de fiscalización excluyendo a los procesos de verificación, toda vez que el término "fiscalización" engloba a las demás facultades de la Administración Tributaria, por consiguiente resulta aplicable la causal de suspensión del curso de la prescripción de seis (6) meses, advirtiendo que esta interpretación es integral, aplicable por defecto de la analogía y no así una interpretación literal, misma que es exigible únicamente a efectos de las exenciones.

Refirió que bajo ese entendido, al haber existido la suspensión del curso de la referida prescripción, la Administración se encontraba en pleno uso de dichas facultades cuando emitió la Resolución Determinativa N° 17-000103-10 del 25 de junio de 2010, en razón de que existía una suspensión ocurrida al momento de reconocer la invalidez del crédito fiscal observado, por lo que con la notificación con la Orden de Verificación OVI 7909OVE00049, el curso de la prescripción quedó suspendida.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia se resuelva revocar totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico No STG-RJ/0009/2011 de 07 de enero, emitida por la Autoridad Tributaria, ex Superintendencia Tributaria General, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Determinativa Impugnada.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 52 de 4 de marzo de 2011, es corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citada legalmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria representado por Juan Carlos Maita Michel, quien se apersona y contesta a la demanda Contencioso Administrativa en forma negativa, que se sintetiza en lo siguiente:

Indicó que el IVA del periodo agosto 2005, el vencimiento de pago ocurrió en septiembre de 2005, y de acuerdo al art. 59 de la ley 2492, el computo de la prescripción de 4 años empezó el 01 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, sin embargo se pretende aplicar suspensión del término conforme al art. 62 de la Ley 2492, desconociendo que es la propia Administración Tributaria quien emite la Orden de Verificación específica



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 127/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

al crédito IVA del periodo de agosto de 2005, y este se encuentra regulado por el art. 32 del D.S. 27310, en este sentido se procedió a cotejar y revisar documentación específica del crédito IVA, por lo que se puede evidenciar que se trata de un procedimiento de verificación puntual, regulado en el art. 29 inc. c) y art. 32 del D.S. 27310 (RCTB) y que dicho procedimiento se inició con la notificación de una Orden de Verificación, prevista en el art 104-I de la Ley 2492 (CTB), en consecuencia, se concluye que la causal de suspensión del término de la prescripción prevista en el art 62-I de la ley 2492, es aplicable 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 tanto no se suspendió el curso de la prescripción por seis meses.

Indicó que no existe ninguna causal de suspensión ni interrupción que se haya suscitado durante el término de la prescripción, tomando en cuenta que la acción de la Administración Tributaria, para controlar, fiscalizar, investigar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones para el IVA del periodo agosto de 2005, prescribió el 31 de diciembre de 2009, y la Resolución Determinativa que fue notificada el 25 de junio de 2009, ya no surte efectos interactivos por haberse emitido y notificado después de que se operó la prescripción tributaria.

Señaló que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución del Recurso Jerárquico, erróneamente impugnada.

Concluyó su fundamentación, solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2011 de 07 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia es atribuida por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, fijándose el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, a fin de 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 la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

CONSIDERANDO IV: De la compulsión de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada, se evidencian los siguientes hechos: Mediante Orden de Verificación N° 7909OVE00049, la Administración Tributaria de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN procedió a notificar al sujeto pasivo en fecha 30 de diciembre de 2009, para la verificación del crédito IVA del periodo agosto de 2005, y el 4 de mayo 2010 se emite el

Informe CITE:SIN/GGSC/DF/FE/INF N° 0455/2010, consignando la deuda tributaria a favor del Fisco de 15.343,50 Bs., en base al cual se emite la Vista de Cargo 7910-7909OVE00049-0021/2010 de 04 de mayo de 2010, notificada el 11 de mayo de 2010, estableciendo como reparo el monto de 4.774 UFV equivalente a Bs. 7348; transcurrido el plazo dispuesto por ley para presentación de descargos, previo análisis de los mismos, se notifica el 30 de junio de 2010, con la Resolución Determinativa 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, determinando que por la verificación se establece una deuda tributaria de 4.774 UFV equivalente a Bs. 7348; este acto es recurrido en alzada y resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010 de 18 de octubre de 2010, revocando la resolución Determinativa por prescripción de la deuda tributaria acto que fue impugnado en recurso jerárquico, y se resolvió confirmando el acto impugnado, dejando nula y sin efecto legal por prescripción la Resolución Determinativa 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, acto que al ser opuesto en demanda contencioso administrativa pasamos a analizar: De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el **objeto de la presente controversia** se circunscribe a determinar lo siguiente:

- a) *Si el curso de la prescripción quedó suspendido con la notificación de la Orden de Verificación OVI 7909OVE00049, en previsión del art. 62 de la Ley N° 2492 y el Art. 29 del D.S. 27310, al no referirse de manera restringida a procesos de fiscalización excluyendo a los procesos de Verificación.*

La Administración Tributaria, en su demanda señala que no existe ninguna diferencia entre el procedimiento de verificación y uno de fiscalización, porque ambos son similares y concluyen con resoluciones determinativas de tributos, por ello, existió suspensión de la prescripción con la notificación con la orden de verificación.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, señala que la propia Ley 2492 (CTb) y su reglamento el DS 27310 (RCTb), establecen la diferencia entre los procedimientos de verificación y fiscalización, situación que además fue considerada por la Administración Tributaria, al emitir la Orden de Verificación N° 7909OVE00049, por lo que no es posible como pretende el SIN, que se trate de incluir a la notificación con la Orden de Verificación como una causal de suspensión al término de la prescripción, ya que lo contrario implicaría vulnerar la seguridad jurídica, al constituir situaciones que no están expresamente señaladas en la Ley. Al respecto el art. 62. I de la Ley 2492 establece: *“(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.*

Por otro lado el art. 5 del DS N° 27310 señala: *“El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria. A efectos de la prescripción prevista en los Artículos 59 y 60 de la Ley N° 2492, los términos*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 127/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

se computarán a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo de pago”.

De la normativa antes citada se tiene que la aplicación del art. 62.I de la Ley N° 2492, es preponderante, ya que establece qué tipo de determinación se aplicó al caso concreto, ya sea que se trate de una Fiscalización o Verificación. En base a lo expuesto, y en consideración al hecho que la verificación conceptualmente va a revisar hechos, elementos, datos específicos o concretos, y se diferencia de la fiscalización en que ésta puede ser total, parcial o integral, es decir que abarca varios rubros de acuerdo a la calidad de trabajo a desarrollar y no a un hecho directo.

Así también, el art. 103° de la Ley 2492 prescribe 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...”*. Por otro lado la misma norma establece a la fiscalización de la siguiente manera: art. 104° (Procedimiento de Fiscalización). *“I. 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”*.

La Gaceta Jurídica, “Jorge Machacado”, sobre la interpretación de la Ley indica: *“La Teoría de la Interpretación de la Ley (**Hermenéutica Jurídica**) es la teoría de la determinación del contenido de la ley. El objeto de la interpretación es la “lex scripta”, las palabras dictadas por el legislador. La finalidad de la interpretación es científica: hacer entender la ley, no crearla. La interpretación es la indagación del verdadero sentido y alcance de la norma jurídica en relación con el caso que por ella ha de ser reglado. Se trata de saber cómo, aplicando una norma general a un hecho concreto, el órgano judicial obtiene la norma individual que le incumbe establecer.*

Si la ley es insuficiente o hay ausencia de ley, el juez debe interpretar al fallar. No ir directamente a utilizar la analogía. Si aún existen dudas, debe fundar su sentencia en los Principios Constitucionales y en los Principios del Derecho Procesal. Si la ley es oscura, el juez debe interpretar extensivamente, y si aún existen dudas, debe fundar su sentencia en los Principios Constitucionales y en los Principios del Derecho Procesal”.

En el caso de autos, el proceso de determinación realizado por la Administración Tributaria, se efectuó bajo la modalidad de verificación al crédito IVA del periodo agosto de 2005, verificación que se refiere al cumplimiento de generación del crédito fiscal, y adecúa su alcances a los arts. 103 y 66.2 de la Ley 2492 que se encuentra reglamentada por los arts. 29 inc. c) y 32 del DS N° 27310, resaltando entre estos elementos,

que la Administración Tributaria emite una Orden de Verificación, misma que en sus alcances suspende el plazo de la prescripción.

En base a lo expuesto, es de aplicación al caso de autos el art. 62.I de la Ley 2492, que expone de manera concreta: *"(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"*, que adecúa sus alcances al hecho demandado, que en el caso presente, se trata del inicio de una verificación, correspondiendo en consecuencia efectuar una interpretación gramatical, luego sistemática y finalista de la Ley; consiguientemente se establece que la notificación con la Orden de Verificación OVI 7909OVE00049 importa la suspensión de la prescripción; extremo que enmarca sus alcances a la uniforme jurisprudencia de este Tribunal.

Si bien los artículos 31 y 32 del DS N° 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 tercero responsable, con la orden de fiscalización y verificación respectivamente, no debe perderse de vista que ambos procedimientos concluyen en la determinación de la deuda tributaria, tal cual establece el artículo 29 del Decreto Supremo analizado, al señalar 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 Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, se clasifican en: a) Determinación total que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodo y c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar..."*.

En este sentido, si bien existe diferenciación de terminología entre fiscalización y verificación, sin embargo, se concluye que el procedimiento utilizado al emitir la determinación de tributos, conlleva el mismo fin.

De lo expuesto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0009/2011 de 7 de enero, realizó una errónea aplicación de la norma, ya que de acuerdo a la relación de los hechos, se evidencia que el curso de la prescripción para determinar la deuda tributaria incluida la potestad sancionadora de la administración, fue en primera instancia suspendida por efecto de la notificación con la Orden de Verificación, y posteriormente interrumpida al momento de notificación con la Resolución Determinativa, justo antes de la fecha límite para que opere la prescripción; de manera tal que este Tribunal Supremo de Justicia, ejerciendo el control de legalidad advierte vulneración de derechos y principios fundamentales, correspondiendo en consecuencia deferir a lo impetrado por la parte actora.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

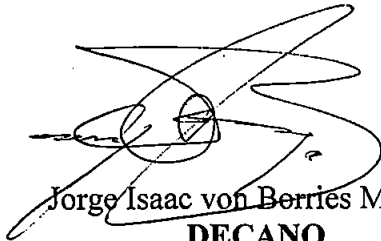
Exp. 127/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena 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 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, y en consecuencia, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0009/2011 de 07 de enero, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-000103-10.

No suscribe el Magistrado Rómulo Calle Mamani quien se constituyó en primer relator y disidente a la presente Sentencia, asimismo emiten voto disidente los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca, Antonio Guido Campero Segovia y Fidel Marcos Tordoya Rivas.

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

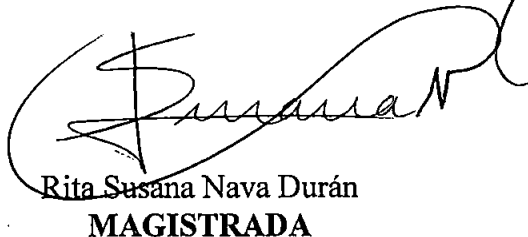
Regístrese, notifíquese y archívese.



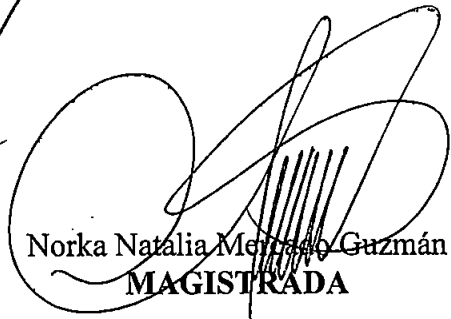
Jorge Isaac von Berries Méndez
DECANO



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



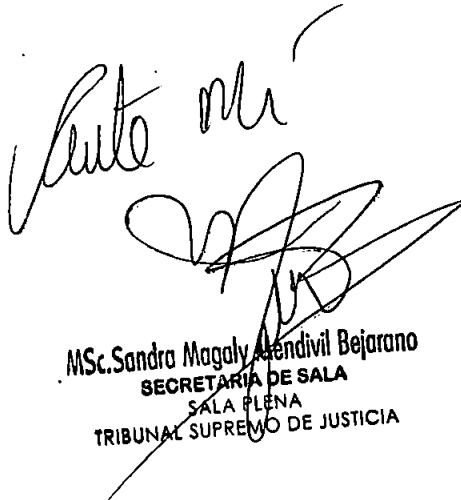
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



Norka Natalia Mercado Gazmán
MAGISTRADA



Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA



MSc. Sandra Magaly Alendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA Nº 3.22... FECHA 7 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Campero S.

Dr. Pastor S. Mamani Villca, Dr. Fidel M. Tordoya R.

VOTO DISIDENTE:



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