

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0009/2011
La Paz, 07 de enero de 2011

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Impugnada: **Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Santa Mónica Cotton Trading Company SA.**, representada por Andrés Iván Petricevic Suárez.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Edwin Darleng Menacho Callaú.

Número de Expediente: **AGIT/0562/2010//SCZ-0124/2010.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 127-128vta. del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 111-117 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0009/2011 (fs. 146-164 del expediente); los antecedentes administrativos; todo lo actuado; y

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Edwin Darleng Menacho Callaú, según Resolución Administrativa N° 03-0232-10, de 31 de mayo de 2010 (fs. 74 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs.127-1128vta. del expediente) impugnando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de octubre de 2010,

emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la ARIT al determinar la prescripción del período agosto 2005 ha desconocido los hechos fácticos acaecidos en el presente caso, ya que de la revisión que dan origen a la Orden de Verificación se comprueba que la misma surge de facturas de compras depuradas no vinculadas a la operación gravada y transacción realizada respectivamente; añade que la ARIT hace referencia a una resolución dictada por la AGIT, argumentando que no es aplicable la extensión del término de la prescripción, siendo la única forma de obtener esta extensión de 6 meses a través de la notificación del inicio de fiscalización y no de la orden de verificación.
- ii. Expresa que en el presente caso, surge como consecuencia que el sujeto pasivo declaró una nota fiscal que corresponde al pago de alimentación, la cual no se encuentra relacionada con la actividad y no está respaldada con documentos que evidencien la relación de la transacción con Santa Mónica Cotton Trading Company SA del cual tuvo conocimiento en la notificación realizada el 30 de diciembre de 2009 (OVE 790ove00049) con el formulario 7531, lo que conlleva a la suspensión de la prescripción conforme el art. 62 de la Ley 2492 (CTB).
- iii. Respecto a la apreciación realizada por la ARIT, pone en relevancia jurídica y en consideración el art. 8 de la Ley 2492 (CTB) y refiere que si bien existe omisión legislativa en el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), sobre la suspensión de la prescripción al no disponer textualmente que la notificación con el inicio de la verificación también determina la suspensión de 6 meses del término de prescripción, no es menos cierto que este procedimiento al igual que la fiscalización implica el control y revisión respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, por lo que en una interpretación sistemática e integral y no únicamente literal, así como aplicando la analogía en la impartición de justicia, se colige que al ser ambos procedimientos de control de obligaciones fiscales tienen la misma tratativa y eficacia; es decir, a efectos de interpretar el correcto alcance del art. 62 de la Ley 2492 (CTB) no se debe limitar el mismo al texto literal, sino que se debe buscar el sentido que quiso dar el legislador, en el entendido de suspender por seis meses más el término de la prescripción para que la Administración Tributaria pueda ejecutar sus facultades de fiscalización y verificación; bajo este entendido, al haber existido la suspensión del curso de la prescripción, no corresponde aplicar la prescripción aludida.

- iv. Cita el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre prescripción contenido en la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005. Por otra parte aduce que en el campo doctrinal, existen criterios que consideran que la determinación es el conjunto de actos tanto de la Administración como del sujeto pasivo, de tal manera que el hecho formal de dictar una Resolución de Determinación no siempre debe ser considerado como el punto de partida para calificar que se ha producido la determinación y que se inicia el cómputo de la prescripción. El punto de partida para interrumpir o suspender la prescripción, de acuerdo a esta posición sería por ejemplo la notificación con la orden para proceder a una fiscalización (según Oscar García Canseco); encontrándose de esta manera la Administración Tributaria con un nuevo plazo para ejercer sus facultades, con relación a los hechos generadores en cuestión, referidos a la inexistencia de respaldo a las compras efectuadas.
- v. Finalmente, solicita revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0144/2010 de 18 de octubre de 2010 y en consecuencia se confirme totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 de 25 de junio de 2010.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de octubre de 2010, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 111-117 del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN; con los siguientes fundamentos:

- i. Respecto a la prescripción cita los arts. 59, 60, 61 y 62-I de la Ley 2492 (CTB), y señala que el curso de la prescripción se suspende con 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. Añade que según la doctrina, la prescripción de las acciones es entendida como: *“la caducidad de los derechos en su eficacia procesal, por haber transcurrido los plazos legales para su posible ejercicio”*; asimismo, debe tomarse en cuenta que la prescripción responde a los principios de *certeza y seguridad jurídica*, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico (Ossorio Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, p. 601). De la misma forma el Tratadista Cesar García Novoa señala que *“la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el*

efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un Derecho no lo hace.” (III^{as}. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, pag.227).

- ii. Añade que respecto a la suspensión de la prescripción, los arts. 29, 31 y 32 del DS 27310 (RCTB) hacen una diferenciación clara entre los procedimientos de fiscalización y verificación, otorgando a cada procedimiento distintas características y alcances, criterio que señala fue recogido también por la AGIT en la Resolución AGIT-RJ 0465/2009, de 28 de diciembre de 2009.
- iii. En el caso concreto, al tratarse del período agosto/2005, el cómputo para la prescripción comenzó el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, operándose la prescripción el 1 de enero de 2010, conforme los cuatro años establecidos en el art. 59 de la Ley 2492 (CTB); en este contexto señala que de la compulsión a los antecedentes se observa que la Administración Tributaria notificó a la empresa recurrente con la Orden de Verificación No.7909OVE00049 el 30 de diciembre de 2009; no siendo esta notificación causal de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción; no obstante durante los 6 meses siguientes, la Administración Tributaria continuó el proceso de verificación sin considerar que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), refiere que se suspenderá el curso de la prescripción hasta 6 meses únicamente con la notificación del inicio de la fiscalización y no así con la notificación de la Orden de Verificación.
- iv. Expresa que la Ley 2492 (CTB), es clara y precisa y ambos denominativos diferentes el uno del otro en relación a la suspensión e interrupción de la prescripción, las atribuciones de la Administración Tributaria para controlar, verificar tributos y determinar la deuda tributaria respecto al IVA, del período fiscal agosto de 2005 prescribieron, ya que no existe ninguna causal de interrupción ni suspensión para computarse nuevamente el término.
- v. Concluye que la Administración Tributaria tuvo plazo para determinar la obligación impositiva y exigir el pago al recurrente del IVA período agosto/2005 hasta el 31 de diciembre de 2009, conforme el art. 59-I de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, la fecha en la cual determinó la deuda tributaria fue el 25 de junio de 2010, con la Resolución Determinativa N° 17-00103-10, notificada el 30 de junio de 2010, fecha en la cual el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria correspondiente al período observado ya se encontraba prescrito.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 22 de noviembre de 2010, mediante nota ARIT-SCZ-0418/2010, de 19 de noviembre de 2010, se recibió el expediente ARIT-SCZ-0124/2010 (fs. 1-132 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 24 de noviembre de 2010 (fs. 136-137 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 138 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **10 de enero de 2011**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho:

- i. El 30 de diciembre de 2009, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN, notificó personalmente a Andrés Iván Petricevic Suárez representante legal de Santa Mónica Cotton Trading Company SA, con la Orden de Verificación N° 7909OVE00049 con alcance a la verificación específica del Crédito IVA de las notas fiscales no consignadas en el F-1133 correspondiente al período agosto 2005; asimismo, notificó el Requerimiento N° 00105890 en el que solicita la presentación de

originales y fotocopias de las Declaraciones Juradas del IVA, Form. 143; Libro de Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor) y entre otros documentos fotocopia del NIT (fs. 3 de antecedentes administrativos).

ii. El 4 de mayo de 2010, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN emite el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/FE/INF/0455/2010, en el cual señala que de la revisión efectuada se pudo observar que existe una nota fiscal que corresponde al pago de alimentación, la misma que no se encuentra relacionada con la actividad y no está respaldada con documentos que permitan evidenciar la realización de la transacción cuyo importe asciende a Bs15.343,50 que representa un tributo omitido de Bs1.995.-; por lo que recomienda emitir la Vista de Cargo de acuerdo con el art. 104 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 14-17 de antecedentes administrativos).

iii. El 11 de mayo de 2010, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN notificó personalmente a Andrés Iván Petricevic Suárez representante legal de Santa Mónica Cotton Trading Company SA con la Vista de Cargo N° 7910-7909OVE00049-0021/2010 de 4 de mayo de 2010, que establece la liquidación previa del tributo del IVA del período fiscal agosto 2005 sobre Base Cierta en 4.774.- UFV equivalente a Bs7.348.- que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada preliminarmente como omisión de pago; asimismo, otorga el plazo de 30 días para formular descargos y presentar pruebas referidas al efecto (fs. 15-17 y 24 de antecedentes administrativos).

iv. El 23 de junio de 2010, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN, emite el Informe de Conclusión SIN/GGSC/DF/FE/INF/687/2010, en el cual señala que el contribuyente no presentó descargo alguno en el plazo señalado en el art. 98 de la Ley 2492 (CTB), por lo que ratifican los reparos establecidos en la Vista de Cargo y recomienda la remisión de antecedentes al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para que se emita y notifique la Resolución Determinativa (fs. 29-30 de antecedentes administrativos).

v. El 30 de junio de 2010, la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN notificó personalmente a Andrés Iván Petricevic Suárez representante legal de Santa Mónica Cotton Trading Company SA, con la Resolución Determinativa N° 17-00103-10, de 25 de junio de 2010, que determina las obligaciones impositivas del contribuyente sobre base cierta en 4.915.- UFV equivalente a Bs7.574.-.

correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por la conducta tributaria calificada como omisión de pago del 100% de acuerdo al art. 160 de la Ley 2492 (CTB) que asciende a 1.769.- UFV equivalente a Bs2.726.- (fs. 30-33 y 35 de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las partes.

IV.2.1. Alegatos del sujeto pasivo.

Santa Mónica Cotton Trading Company SA, representada por Andrés Iván Petricevic Suárez, conforme acredita el Testimonio N° 258/2010, de 31 de julio de 2010 (fs. 60-65 del expediente), el 21 de diciembre de 2010 presenta alegatos escritos (fs. 139-143 del expediente), expresando lo siguiente:

- i. Respecto a la prescripción señala que la Administración Tributaria no aplica correctamente el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), que señala como única forma de la extensión en 6 meses a través de la notificación del inicio de la fiscalización y no la notificación de la Orden de Verificación, por lo que sus facultades de revisión, verificación y control han prescrito en 1 de enero de 2010; además que con la notificación de la OVE, el 30 de diciembre de 2009, el SIN buscó prorrogar un plazo que ya está vencido, emitiendo su Resolución Determinativa el 25 de junio de 2010, la que fue notificada el 30 de junio de 2010, el último día de su pretendida ampliación. Añade que la resolución de alzada fundamentó su decisión en la Resolución AGIT-RJ 0465/2009, respecto a la cual señala que la posición de la ARIT es más que explícita en cuanto al tema de la prescripción y es concordante con su posición.
- ii. Aduce que el SIN argumenta su posición que el sujeto pasivo ha declarado una nota fiscal que corresponde al pago de alimentación que no se encuentra relacionada con la actividad y que no está respaldada con documentos que permitan evidenciar la realización de la transacción; sin embargo, la factura N° 1095 emitida por Floresca Catering Services por Bs15.343,50 de 31 de agosto de 2005 se encuentra relacionada con su actividad considerando que su empresa es una planta industrial que cuenta con varios turnos para la fabricación de algodón, por lo que de conformidad a normas laborales y a la naturaleza de la actividad se encuentra en la obligación de brindar a todo el personal el servicio de alimentación, por lo el gasto se encuentra vinculado a su actividad.

- iii. Agrega que la sociedad Santa Mónica Cotton SA estaba atravesando por una situación económica inestable, por lo que la sociedad en un acuerdo con los trabajadores, asumían un porcentaje mínimo del costo de la comida y la sociedad un 80% del cual estaba al tanto Floresca Catering Service, motivo por el cual los pagos usualmente se hacían con cierto retraso, facturándose en la fecha que se hacía el desembolso, situación que se ve en factura N° 1095, ya que la misma fue emitida en el mes de agosto, cuando el concepto de alimentación es por el mes de abril.
- iv. Refiere al mayor de cuenta CONT059 donde se encuentra el registro de “cuentas por pagar” el monto de Bs29.498,40 y Bs27.655,60 que corresponden a facturas anteriores de acuerdo a convenio con los trabajadores. Asimismo, señala que la documentación probatoria en el término probatorio y la que cursa en obrados, tales como la factura emitida por Floresca Catering Services, factura original N° 1095 y 1412, presentaron los comprobantes de egreso y los medios fehaciente de pago (cheques de gerencia), lo que demuestra que el gasto que incurrió la empresa por la factura N° 1095 se encuentra relacionado con la actividad de la empresa.
- v. Menciona que dentro del recurso de alzada la presentación de alegatos por parte de la Administración Tributaria fue extemporánea y fuera del plazo señalado en el art. 210 de la Ley 3092 (Título V del CTB), porque el 1 de septiembre de 2010 la ARIT apertura el término probatorio de 20 días, el que estuvo vigente hasta el 21 de septiembre de 2010, habiendo presentado ambas partes sus respectivas pruebas en tiempo hábil y dentro del término establecido, a partir de dicho plazo se tenían 20 días para la presentación de alegatos, es decir, hasta el 11 de octubre de 2010, por lo que la presentación de alegatos por parte de la Administración Tributaria, no tuvo relevancia alguna. Finalmente solicita confirmar la resolución de alzada.

IV.3. Antecedentes de derecho

i. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 8. (Métodos de Interpretación y Analogía).

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad

económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Art. 59. (Prescripción).

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.

Art. 60. (Cómputo).

I. 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.

II. En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Art. 61. (Interrupción). La prescripción se interrumpe por:

- b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Art. 62. (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.

Art. 66. (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;

Art. 95. (Control, Verificación, Fiscalización e Investigación).

I. 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 declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.

Art. 100. (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial...

Art. 101. (Lugar donde se Desarrollan las Actuaciones).

I. La facultad de control, verificación, fiscalización e investigación, se podrá desarrollar indistintamente:

1. En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado.
2. Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o se encuentren los bienes gravados.
3. Donde exista alguna prueba al menos parcial, de la realización del hecho imponible.
4. En casos debidamente justificados, estas facultades podrán ejercerse en las oficinas públicas; en estos casos la documentación entregada por el contribuyente deberá ser debidamente preservada, bajo responsabilidad funcionaria.

II. Los funcionarios de la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones podrán ingresar a los almacenes, establecimientos, depósitos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones previstas en este Código.

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.

Art. 154. (Prescripción, Interrupción y Suspensión).

I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

ii. Ley 843, de Reforma Tributaria Texto Ordenado (TO).

Art. 8. Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:

a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen

iii. DS 27310, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Art. 29. (Determinación de la deuda por parte de la Administración). 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 períodos.

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.

d) Verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

Si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b) y c) se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporará los cargos que correspondieran.

Art. 32. (Procedimientos de Verificación y Control Puntual). El procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por reglamento de la Administración Tributaria.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.4.1. Sobre la suspensión de la prescripción a través de la Orden de Verificación.

i. La Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN en su recurso jerárquico manifiesta que la ARIT al determinar la prescripción del período agosto 2005, ha desconocido los hechos fácticos del presente caso, y que citando una resolución jerárquica establece que la única forma de obtener la extensión en 6 meses del término de prescripción es a través de la notificación del inicio de fiscalización y no de la orden de verificación. Añade que la Orden de Verificación surgió como consecuencia de que el sujeto pasivo declaró una nota fiscal por el pago de alimentación, la cual no se encuentran relacionada con la actividad y no están respaldadas con documentos que identifiquen la relación con la empresa Santa Mónica Cotton Trading Company SA, de este hecho el recurrente tuvo conocimiento el 30 de diciembre de 2009, con la notificación de la OVE 7909OVE00049, mediante formulario 7531, , lo que conlleva a la suspensión de la prescripción conforme el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB).

ii. Respecto a la apreciación realizada por la ARIT, pone en consideración el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), y refiere que si bien existe omisión legislativa en el art. 62 de la Ley 2492 (CTB) sobre la suspensión de la prescripción, al no disponer textualmente que la notificación con el inicio de la verificación también determina la suspensión de 6 meses del término de prescripción, no es menos cierto que este procedimiento al igual que la fiscalización implica el control y revisión respecto al cumplimiento de las

obligaciones tributarias del sujeto pasivo, por lo que en una interpretación sistemática e integral y no únicamente literal, así como la analogía en la impartición de justicia, se colige que al ser ambos procedimientos de control de obligaciones fiscales, tienen la misma tratativa y eficacia; es decir, a efectos de interpretar el correcto alcance del art. 62 de la Ley 2492 (CTB), no se debe limitar el mismo al texto literal, sino que se debe buscar el sentido que quiso dar el legislador, en el entendido de suspender por seis meses más el término de la prescripción para que la Administración Tributaria pueda ejecutar sus facultades de fiscalización y verificación.

iii. Cita el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre prescripción contenido en la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005. Por otra parte aduce que en el campo doctrinal, existen criterios que consideran que la determinación es el conjunto de actos tanto de la Administración como del sujeto pasivo, de tal manera que el hecho formal de dictar una Resolución de Determinación no siempre debe ser considerado como el punto de partida para calificar que se ha producido la determinación y que se inicia el cómputo de la prescripción. El punto de partida para interrumpir o suspender la prescripción, de acuerdo a esta posición sería, por ejemplo la notificación con la orden para proceder a una fiscalización (según Oscar García Canseco), encontrándose de esta manera la Administración Tributaria con un nuevo plazo para ejercer sus facultades, con relación a los hechos generadores en cuestión, referidos a la inexistencia de respaldo a las compras efectuadas.

iv. Por su parte Santa Mónica Cotton Trading SA en alegatos señala, que la Administración Tributaria no aplica correctamente el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), que señala como única forma de la extensión en 6 meses a través de la notificación del inicio de la fiscalización y no la notificación de la Orden de Verificación, por lo que sus facultades de revisión, verificación y control han prescrito el 1 de enero de 2010; además que con la notificación de la OVE, el 30 de diciembre de 2009, el SIN buscó prorrogar el plazo, notificando su Resolución Determinativa el 30 de junio de 2010, el último día de su pretendida ampliación. Añade que la resolución de alzada fundamentó su decisión en la Resolución AGIT-RJ 0465/2009, respecto a la cual señala que la posición de la ARIT es más que explícita en cuanto al tema de la prescripción y es concordante con su posición.

v. Al respecto, en la doctrina Héctor B. Villegas señala que: *“las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por cierto período de*

tiempo"; en cuanto a la **interrupción** de la prescripción, indica que *-se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor*. Respecto a la **suspensión** del término de la prescripción señala que *la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad*" (VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Págs. 267, 268 y 269).

vi. Asimismo, Cristina Huertas Lizarzaburu en su intervención en las III^{as} Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, concluyó que *"la prescripción es una institución que privilegia, en ciertas circunstancias, a la seguridad jurídica frente al principio de equidad o justicia redistributiva que entraña la tributación; no obstante, la eficacia de la institución dependerá de toda la regulación que se establezca al respecto, puesto que la consideración normativa de ciertas causales de interrupción y/o suspensión de los plazos prescriptorios que no responden a los fundamentos de la prescripción puede terminar vaciando de contenido el instituto. De ahí que sea válido reflexionar respecto de las diferentes formas en que los legisladores regulan a la prescripción a fin de determinar si es que tal regulación responde a los principios que subyacen al instituto"* (Memorias III^{as} Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Pág. 309).

vii. En el presente caso, en consideración a que el alcance de la Orden de Verificación comprende el período fiscal agosto 2005, se tiene que el hecho generador se suscitó en vigencia de la Ley 2492 (CTB), por lo que corresponde aplicar dicha normativa respecto al cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción, en tal entendido, el art. 59 de la Ley 2492 (CTB) señala que prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

viii. En cuanto a la forma del cómputo, el art. 60 de la Ley 2492 (CTB) establece que 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. En cuanto a las causales de suspensión e interrupción, el art. 61 de la citada Ley señala que la prescripción se **interrumpe**: 1) por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, 2) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago; en tanto

que según el art. 62 de la Ley 2492 (CTB) la prescripción se **suspende** con 1) 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.

ix. En ese marco legal y doctrinal, siendo que para el IVA del período agosto 2005, el vencimiento de pago ocurrió en septiembre 2005, conforme el art. 59-I de la Ley 2492 (CTB), el cómputo de la prescripción de cuatro (4) años, empezó **el 1 de enero de 2006** y concluyó el **31 de diciembre de 2009**; sin embargo, en el análisis de la prescripción, tal como expresa la Administración Tributaria, debe tomarse en cuenta que si durante el transcurso del término de prescripción señalado se suscitaron causales de interrupción y suspensión en aplicación de los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), respectivamente.

x. En ese entendido, la Administración Tributaria argumenta que la notificación con la Orden de Verificación se encuentra dentro de las causales de suspensión del término de prescripción determinadas en el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), pues si bien existe una omisión normativa al no disponer textualmente que la notificación con la Orden de Verificación también determina la suspensión de la prescripción, este procedimiento al igual que la fiscalización implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo; al respecto, cabe señalar que la Ley 2492 (CTB) en los arts. 66, 95 y 100, determina que la Administración Tributaria tiene facultades para realizar 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; facultades que si bien tienden a coadyuvar al ente fiscal en el establecimiento del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales del sujeto pasivo, en su aplicación y procedimiento son diferentes.

xi. En este mismo sentido, el art. 29 del DS 27310 (RCTB), dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por el SIN mediante procesos de fiscalización, verificación, control e investigación, a tal efecto clasifica la determinación en total o parcial de acuerdo al alcance de los impuestos, determinaciones que indica comprenden la fiscalización; por otra parte, también dispone que la Administración Tributaria puede realizar procesos de verificación y control puntual de los impuestos pagados o por pagar y verificaciones y control sobre el cumplimiento de los deberes

formales, cuyo procedimiento según el art. 32 del DS 27310, debe iniciarse con una Orden de Verificación que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por el reglamento de la Administración Tributaria.

xii. En ese sentido en el presente caso, de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que la Orden de Verificación N° 7909OVE00049 fue emitida por el SIN, conforme las facultades conferidas en los arts. 66, 100 y 101 de la Ley 2492 (CTB), 29 y 32 del DS 27310, en la modalidad verificación específica del crédito IVA, estableciéndose en la misma que su alcance comprende la verificación de notas fiscales no consignadas en el F-1133, correspondiente al período agosto 2005, solicitando a través del Requerimiento N° 00105890, documentación relacionada a los períodos verificados, de cuya revisión en el Informe CITE: SIN/GGSC/D/FE/INF/0455/2010 se establece un tributo omitido de Bs7.348.- (fs. 2-3 y 14-17 de antecedentes administrativos).

xiii. Posteriormente el 11 de mayo de 2010, la Administración Tributaria notifica la Vista de Cargo que establece una deuda tributaria de 4.774.- UFV por el IVA del período agosto 2005; y siendo que según el Informe de Conclusión SIN/GGSC/DF/FE/INF/687/2010 el sujeto pasivo no presentó pruebas de descargo, el 30 de junio de 2010 notificó la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 que determina una deuda tributaria de 4.915.- UFV equivalente a Bs7.574.- correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y el 100% de la sanción por la conducta tributaria calificada como omisión de pago de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492 (CTB) de 1.769.- equivalente a Bs2.726.- por el IVA período fiscal agosto 2005 (fs. 30-35 de antecedentes administrativos).

xiv. En esos antecedentes es evidente que la propia Administración Tributaria al emitir la Orden de Verificación dejó establecido que el proceso de determinación en la modalidad verificación específica Crédito IVA del período agosto 2005, se circunscribe a un proceso de verificación y control puntual del crédito IVA, regulado por el art. 32 del DS 27310, y en ese sentido mediante el Requerimiento N° 00105890 solicitó la presentación de documentos que hacen a la verificación, tales como los originales y fotocopias de las declaraciones juradas del IVA, Form. 143; Libro de Compras IVA, originales de las Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor) y la fotocopia del NIT; documentos que le permitieron establecer que de las 13 facturas revisadas, 1 no se encuentra relacionada a la actividad gravada, la que fue depurada, originándose un saldo de Bs1.995.- de Crédito Fiscal a favor del fisco.

xv. Además, se advierte que presentados los documentos requeridos, la Administración Tributaria se limitó a revisar la notas fiscales no consignadas en el F-1133, para lo cual tal como se verifica en el Informe CITE: SIN/GGSC/D/FE/INF/0455/2010 en el análisis del crédito fiscal IVA procedió a cotejar el Rubro Compras del Form. 143 con los Libros de compras IVA y el F-1133, realizó la revisión de las facturas de compras declaradas en el Libro de Compras y no consideradas en el F-1133, efectuó la depuración de crédito fiscal, señalando no cumplir con el art. 8 de la Ley 843, DS 21530, RA 05-0043-99 y otra normativa legal aplicable, verificó los medios fehacientes y pago y registros contables y determinó el impuesto adeudado al fisco (fs. 13 de antecedentes administrativos).

xvi. En ese contexto, si bien al igual que en la fiscalización, la verificación implica también un control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso dichas actividades se hallan limitadas a un alcance específico de elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el impuesto no pagado o por pagar, de lo que se colige que la verificación tiene un alcance determinado, es decir, como en el presente caso, está dirigida a revisar elementos o datos específicos del Crédito IVA; situación que no ocurre en los procesos de fiscalización sean totales o parciales, donde las actividades de control y revisión, son integrales y abarcan mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

xvii. En tal entendido, es evidente que en el presente caso el procedimiento de determinación aplicado por la Administración Tributaria, trata de un proceso de verificación puntual regulado por el art. 29, inc. c) y 32 del DS 27310 (RCTB) y que este último artículo determina que dicho procedimiento se iniciará 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, conforme dispone el art. 104-I de la Ley 2492 (CTB); en consecuencia, se asume que la suspensión del término de prescripción prevista el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), es aplicable sólo a la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, no pudiéndose efectuar 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 y su reglamento, por lo que se establece que en el presente caso no se suspende el término de prescripción por seis (6) meses más.

xviii. En ese sentido, por el análisis efectuado es evidente 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 que a través de una interpretación extensiva de la Ley, como pretende el SIN, o por la analogía dispuesta en el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), se trate de incluir a la notificación con la Orden de Verificación como una causal de suspensión al término de la prescripción, pues lo contrario implicaría vulnerar la seguridad jurídica al constituir situaciones que no están expresamente señaladas en la Ley.

xix. Es así que en el presente caso, no existe ninguna causal de suspensión que se haya suscitado durante el término de prescripción por el período agosto 2005, por lo que se tiene que el derecho de la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar tributos, determinar deuda tributaria y sanciones para el IVA del período agosto 2005, prescribió el 31 de diciembre de 2009, consecuentemente, la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, que fue notificada el 30 de junio de 2010, tampoco puede constituirse en un acto que interrumpe el término de prescripción, porque fue notificada después de haberse operado la prescripción.

xx. Adicionalmente, cabe indicar que respecto a las contravenciones tributarias, el art.154-I de la Ley 2492 (CTB), refiere que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo; en el presente caso, la multa por omisión de pago por el IVA del período agosto 2005, cuyo importe alcanza a 1.769.- UFV equivalente a Bs2.726.-.- establecida en la Resolución Determinativa N° 17-000103-10 también se encuentra prescrita por no haberse verificado causales de interrupción o suspensión conforme señalan los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB).

xxi. Por lo expuesto, al evidenciarse la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de tributos respecto al IVA período agosto 2005 por no haberse configurado causales de suspensión o interrupción del término de la prescripción conforme disponen los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), se tiene que la instancia de alzada correctamente valoró los antecedentes de hecho y derecho aplicables al presente caso; por lo que corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada, es decir, que se debe dejar sin efecto legal, por prescripción la obligación tributaria y la sanción por el IVA del período

agosto 2005, establecidas en la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 de 25 de junio de 2010.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de agosto de 2010, del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i. por delegación y sustitución que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), conforme con la Resolución Administrativa AGIT/0045-A/2010, de 15 de septiembre de 2010.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2010, de 18 de octubre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Santa Mónica Cotton Trading Company SA, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se deja nula y sin efecto legal, por prescripción la Resolución Determinativa N° 17-00103-10 de 25 de junio de 2010, de la Administración Tributaria; conforme establece el inc. b), art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Juan Carlos Maíta Michel
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria