

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0302/2010

La Paz, 12 de agosto de 2010

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Refinación SA (YPFB Refinación SA)**, representada por Germán Augusto Monroy Aquezolo.

Administración Tributaria: **Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Jhonny Padilla Palacios.

Número de Expediente: **AGIT/0219/2010//SCZ-00101/2009.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 456-457 del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 435-443 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0302/2010 (fs. 472-490 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 Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Jhonny Padilla Palacios, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0126-10, de 31 de marzo de 2010 (fs. 446 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 456-457 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, emitida por la

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

- i. Manifiesta que existe desconcierto respecto a la Resolución de Alzada, por ser incongruente, carente de posición y arbitraria en el manejo de la justicia, ya que el 22 de septiembre de 2009, la ARIT dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0140/2009, que confirmó la Resolución Determinativa, cambiando de posición en el fallo actual, sobre los argumentos del contribuyente, aspecto que le causa agravio, debido a que el nuevo argumento de la ARIT es que la Orden de Verificación no suspende el curso de la prescripción, considerando que el art. 62-1 de la Ley 2492 (CTB), establece que únicamente el inicio de la fiscalización tiene dicho efecto y que el DS 27310, a través de sus arts. 29, 31 y 32, prevé la diferencia entre el procedimiento de verificación y el de fiscalización; fallo que asume una interpretación informal sobre las facultades de la Administración Tributaria, dado que el art. 95 de la Ley 2492 (CTB), explica que para dictar la Resolución Determinativa, el SIN debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, elementos y valoraciones, que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo.
- ii. Asimismo, aduce que YPFB REFINACION SA fue notificado con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048, hecho que se encuentra dentro de las atribuciones legales otorgadas en el Código Tributario, además de no existir énfasis conceptual sobre la orden de fiscalización y la orden de verificación, que establezca la supuesta diferencia mencionada por la ARIT, por lo que en función de la diferencia que existe entre suspensión e interrupción, y al no existir otra alternativa, considera la notificación al contribuyente dentro del plazo, es decir, antes de que suceda la prescripción, por lo que sostiene que se encuentra dentro de las causales de suspensión de la prescripción.
- iii. Expresa que de acuerdo con el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB), el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, desde la fecha de notificación respectiva, por un lapso de seis (6) meses, y que el art. 29 del DS 27310, establece que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración, se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el SIN, estableciendo el inc. b), de dicho artículo, que se realizan determinaciones parciales que comprendan la fiscalización de uno o más impuestos.

- iv. Señala que el inicio del proceso de verificación se dio con la notificación del mismo, el 31 de diciembre de 2008, situación totalmente legal, a partir de la cual el término de prescripción de la gestión 2004, fue suspendido, por lo que no es necesario, como dice el contribuyente, que la orden de verificación tenga rótulo de fiscalización, para que tenga tal efecto legal, puesto que en ninguna parte de la Ley 2492 (CTB), se establece que el procedimiento de fiscalización tiene mayor valor y formalidad que el de verificación, mucho menos, ese concepto se encuentra en la derogada Ley 1340 (CTb), por lo que al haberse realizado una debida notificación dentro de término con la OVE, se amplía el término de prescripción para los períodos octubre-noviembre 2004, por el IVA, hasta seis meses, sin acontecer la prescripción de la deuda.
- v. Por lo expuesto, solicita revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, y se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa impugnada.

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

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 435-443 vta. del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 54/2009 de 10 de junio de 2009; con los siguientes fundamentos:

- i. Respecto a la prescripción solicitada por los períodos octubre y noviembre de 2004, señala que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante resoluciones de recursos jerárquicos, ya emitió criterio sobre temas similares con relación a este punto, por lo que con el fin de emitir uniforme pronunciamiento sobre un tema de similares características, considera dichos precedentes administrativos.
- ii. En ese entendido, en función de las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0463/2009, AGIT-RJ 0465/2009, ambos de 28 de diciembre de 2009 y de la doctrina tributaria que postula principios generales para la prescripción, considera que la orden de **verificación** no suspende el curso de la prescripción, dado que el art. 62-1 de la Ley 2492 (CTB), indica que únicamente el inicio de la **fiscalización** tiene dicho efecto, y por otra parte, establece que de acuerdo con las facultades específicas de la Administración Tributaria, como el control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, entre otras, las cuales están señaladas en el art. 66 de la misma Ley, puede iniciar distintos procesos, ya sea de verificación o fiscalización y que el DS 27310 (RCTB), a través de los arts. 29, 31 y 32, deja claramente establecido las

diferencias entre el procedimiento de verificación y el procedimiento de fiscalización, describiendo sus diferentes alcances respecto a los impuestos, períodos y hechos.

iii. Añade que es importante distinguir entre la suspensión y la interrupción de la prescripción, que existe suspensión cuando el tiempo de la prescripción se detiene a raíz de una causa legal, es decir, el tiempo de la prescripción deja de correr por un tiempo determinado y posteriormente continua el cómputo del plazo; por otra parte, existe interrupción cuando todo el tiempo de prescripción transcurrido, se borra, es decir, todo queda como si nunca hubiese corrido el tiempo de la prescripción. En tal sentido, la suspensión no influye sobre el tiempo de prescripción ya transcurrido; en cambio, la interrupción aniquila totalmente el tiempo transcurrido en la prescripción.

iv. Sostiene que la prescripción debe estar regulada de acuerdo con lo señalado en la Ley específica, en el caso que nos ocupa, la Ley 2492 (CTB), que en los arts. 59 al 62, prevé claramente el plazo de la prescripción y los actos administrativos que están definidos para interrumpir, como son: **a)** la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, y **b)** el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por solicitud de facilidades de pago; asimismo, señala las acciones que suspenden el curso de la prescripción, que son: **a)** La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, la cual se inicia desde la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses, y **b)** La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente.

v. En virtud de lo anotado, establece que el recurrente fue notificado con una **Orden de Verificación (OVE)** el 31 de diciembre de 2008, acto que no es causal para interrumpir el curso de la prescripción, en consecuencia, de acuerdo con el num. I de los arts. 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB), los períodos observados octubre y noviembre de 2004, se encuentran prescritos, debido a que el inicio del cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero del año calendario siguiente aquel en que se produjo el hecho generador, es decir, el 1 de enero de 2005 y concluyó el **31 de diciembre de 2008**, de modo que al 1 de enero de 2009 se operó la prescripción; consecuentemente, la notificación de 15 de junio de 2009 con la Resolución Determinativa N° 54/2009, de 10 de junio de 2009, fue realizada fuera del plazo otorgado por la Ley 2492 (CTB), cuando ya habían prescrito las acciones de la Administración Tributaria, sin que se hayan configurado los hechos para que se produzca la interrupción o la suspensión del cómputo de la prescripción, señalados

en los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), por lo que corresponde otorgar la razón a la empresa recurrente en este punto.

vi. Finalmente, sostiene que al haber operado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, es irrelevante analizar o considerar los demás puntos aludidos por el recurrente, quedando estos hechos subsumidos por el criterio de la prescripción, por lo que no corresponde pronunciarse sobre los mismos.

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 9 de junio de 2010, mediante nota ARIT-SCZ-0183/2010, de 4 de junio de 2010, se recibió el expediente ARIT-SCZ/0101/2009 (fs. 1-462 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 14 de junio de 2010 (fs. 465-466 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 16 de junio de 2010 (fs. 467 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), vencía el **27 de julio de 2010**; sin embargo, mediante Auto de Ampliación de Plazo (fs. 470 del expediente), dicho término fue extendido hasta el **6 de septiembre de 2010**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Antecedentes de hecho:

- i. El 31 de diciembre de 2008, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó mediante cédula a Germán Augusto Monroy Aquezolo y/o Robert León Espinoza Rosales, representantes legales de YPFB REFINACIÓN SA, con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048 con alcance a la verificación del Crédito IVA de los períodos octubre y noviembre de 2004; asimismo, notificó el Requerimiento N° 00095503, con el que solicitó la presentación de los duplicados de las Declaraciones Juradas del IVA, Libro de Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo del Crédito Fiscal IVA y otros documentos correspondientes a los períodos fiscalizados, los cuales debieron presentarse hasta el 8 de enero de 2009 (fs. 2 y 5-9, c.1, de antecedentes administrativos).

- ii. El 19 de enero de 2009, la Administración Tributaria mediante Proveído N° 23 de la misma fecha comunica en respuesta a su carta presentada el 16 de enero de 2009, que acepta la solicitud del contribuyente para realizar el trabajo en sus oficinas de las Órdenes de Verificación 7808OVE0045, 7808OVE0046, 7808OVE0047 y 7808OVE0048, y para el efecto debe dotar de un equipo de computación, impresora, servicio de fotocopias y acceso a Internet a partir del 21 de enero de 2009, designando a dos funcionarias para realizar el trabajo (fs. 15, c.1, de antecedentes administrativos).

- iii. El 21 de enero de 2009, YPFB REFINACIÓN SA mediante nota YPFBR – TRIB – ACT 001-OVE0045, hace entrega a la Administración Tributaria de fotocopias de las Declaraciones Juradas F. 143 de abril a noviembre 2004, fotocopia y medio magnético de Libros de Compras de abril a noviembre 2004 y originales de documentos contables en los cuales se encuentran las Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, correspondiente a las Órdenes de Verificación 7808OVE0045, 7808OVE0046, 7808OVE0047 y 7808OVE0048, (fs. 16, c.1 de antecedentes administrativos).

- iv. El 4 de marzo de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN emite el Informe CITE: SIN/GSH/DFSC/INF. N° 000170/2009, en el cual señala que de la prueba presentada por el contribuyente, se estableció un reparo a favor del fisco por el IVA de los períodos octubre y noviembre de 2004, en 5.130.126.- UFV, sugiriendo la emisión de la Vista de Cargo respectiva (fs. 629-634, c.4, de antecedentes administrativos).

- v. El 16 de marzo de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó al sujeto pasivo mediante cedula, con la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DF/VC/7808OVE0048/0020/2009, de 10 de marzo de 2009, que establece una deuda tributaria de 5.130.126.- UFV, que comprende tributo omitido, intereses, multa por Incumplimiento de Deberes Formales y la sanción por el IVA de los períodos octubre y noviembre 2004 (fs. 635-638 y 652, c.4 de antecedentes administrativos).
- vi. El 2 y 6 de abril de 2009, YPFBR REFINACIÓN SA, mediante notas YPFBR-GEFIN-061/2009, 147/2009 y 146/2009, presenta descargos a la observación de facturas originales inexistentes, facturas no relacionadas; asimismo, el 15 de abril de 2009, presenta memorial de descargos (fs. 793-889, 891-895 y 902-910 c.4 y 5, de antecedentes administrativos).
- vii. El 6 de mayo de 2009, YPFBR REFINACIÓN SA, mediante nota YPFBR-GEFIN-0174/2009, señala que procedió a la rectificación del Crédito Fiscal IVA por los períodos abril a noviembre de 2004, a favor del Fisco, en consideración de los descargos presentados el 15 de abril de 2009, empero, manifiesta que en el Portal Newton no es posible realizar la rectificación, toda vez que se imprime la leyenda que no se puede presentar la DDJJ, porque su devolución ya fue aceptada; además, refiere que habría desistido de las solicitudes sobre restitución de crédito fiscal, relacionadas con las exportaciones efectuadas a través de 8 cartas, presentadas el 4 de mayo de 2009 (fs. 927, c.5 antecedentes administrativos).
- viii. El 22 de mayo de 2009, YPFBR REFINACIÓN SA, mediante nota YPFBR-GEFIN-0187/2009, adjunta comprobantes de pago por el crédito fiscal IVA más accesorios, correspondientes a las observaciones contenidas en las Vistas de Cargo N° 7808OVE00450017, 7808OVE00460018, 7808OVE00470019 y 7808OVE00480020, adjuntando los formularios 1000 Nos. de Orden 7831584295 y 7831584311, correspondientes, a los períodos octubre y noviembre de 2004 (fs. 945-949, c.5, de los antecedentes administrativos).
- ix. El 2 de junio de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN emite el Informe CITE: SIN/GSH/DF/INF/00709/2009, indicando que el contribuyente, mediante memorial de 15 de abril de 2009, presenta descargos por algunos conceptos y señala su conformidad por otros, por lo que se determina un reparo de Bs3.939.802.-, calificando preliminarmente la conducta del contribuyente como omisión de pago (fs. 951-958, c.5, de antecedentes administrativos).

- x. El 15 de junio de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó mediante cédula a Germán Augusto Monroy Aquezolo, representante legal de YPFB Refinación SA, con la Resolución Determinativa N° 54/2009, de 10 de junio de 2009, como resultado de la fiscalización con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048, de 30 de diciembre de 2008, bajo la modalidad de verificación del crédito IVA correspondiente a los períodos octubre y noviembre de 2004, que establece una deuda tributaria de 2.857.055.- UFV, equivalentes a Bs4.356.838.-, la cual comprende el tributo omitido, accesorios de Ley y la multa por omisión de pago (fs. 961-973, c.5, de antecedentes administrativos).
- xi. El 6 de julio 2009, YPFB REFINACIÓN SA, mediante memorial, a efectos del art. 156 de la Ley 2492 (CTB), solicita se tenga presente los pagos parciales realizados, correspondientes a la Resolución Determinativa N° 54/2009, adjuntando Boletas de Pago (fs. 979-984, c. 5, de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho

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

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 adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

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

- a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.

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

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

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.

II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

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

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

Art. 81. (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse....

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. 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. 170. (Procedimiento de Control Tributario). La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio por tres (3) días continuos.

ii. Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 215. (Medios, Carga y Apreciación de la Prueba).

II. Son aplicables en los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los Artículos 76 al 82 de la presente Ley.

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. 31. (Requisitos para el inicio de los Procedimientos de Determinación Total o Parcial). Conforme a lo establecido en el Parágrafo I del Artículo 104 de la Ley N° 2492, las determinaciones totales y parciales se iniciarán con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con la Orden de Fiscalización que estará suscrita por la autoridad competente determinada por la Administración Tributaria consignando, como mínimo, la siguiente información:

- a) Número de Orden de Fiscalización.
- b) Lugar y fecha.
- c) Nombre o razón social del sujeto pasivo.
- d) Objeto (s) y alcance de fiscalización.
- e) Nombre de los funcionarios actuantes de la Administración Tributaria.
- f) Firma de la autoridad competente.

La referida orden podrá ser reasignada a otros funcionarios de acuerdo a lo que establezca la Administración Tributaria.

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.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Prescripción tributaria y las causales de suspensión e interrupción.

- i. La Administración Tributaria, en su Recurso Jerárquico, manifiesta que existe desconcierto respecto a la Resolución de Alzada, por ser incongruente, carente de posición y arbitraria en el manejo de la justicia, ya que el 22 de septiembre de 2009,

la ARIT dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0140/2009, que confirmó la Resolución Determinativa, cambiando de posición en el fallo actual, sobre los argumentos del contribuyente, aspecto que le causa agravio, debido a que el nuevo argumento de la ARIT es que la Orden de Verificación no suspende el curso de la prescripción, considerando que el art. 62-1 de la Ley 2492 (CTB), establece que únicamente el inicio de la fiscalización tiene dicho efecto y que el DS 27310, a través de sus arts. 29, 31 y 32, prevé la diferencia entre el procedimiento de verificación y el de fiscalización; fallo, que señala, asume una interpretación informal sobre las facultades de la Administración Tributaria, dado que el art. 95 de la Ley 2492 (CTB), explica que para dictar la Resolución Determinativa, el SIN debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, elementos y valoraciones, que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo.

ii. Asimismo, aduce que YPFB REFINACION SA fue notificado con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048, hecho que se encuentra dentro de las atribuciones legales otorgadas en el Código Tributario, además de no existir énfasis conceptual sobre la orden de fiscalización y la orden de verificación, que establezca la supuesta diferencia mencionada por la ARIT, por lo que en función de la diferencia que existe entre suspensión e interrupción, y al no existir otra alternativa, considera la notificación al contribuyente dentro del plazo, es decir, antes de que suceda la prescripción, por lo que sostiene que se encuentra dentro de las causales de suspensión de la prescripción.

iii. Señala que el inicio del proceso de verificación se dio con la notificación del mismo, el 31 de diciembre de 2008, situación totalmente legal, a partir de la cual el término de prescripción de la gestión 2004, fue suspendido, por lo que no es necesario, como dice el contribuyente, que la orden de verificación tenga rótulo de fiscalización, para que produzca efecto legal, puesto que en ninguna parte de la Ley 2492 (CTB), se establece que el procedimiento de fiscalización tiene mayor valor y formalidad que el de verificación, mucho menos, ese concepto se encuentra en la derogada Ley 1340 (CTb), por lo que al haberse realizado una debida notificación dentro de término con la OVE, se amplía el término de prescripción para los períodos octubre-noviembre 2004, por el IVA, hasta seis meses, sin acontecer la prescripción de la deuda.

iv. Al respecto, en la doctrina, Héctor B. Villegas enseña 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).

- v. En consideración de que los períodos fiscalizados corresponden a **octubre y noviembre de 2004**, se tiene que el hecho generador se suscitó en vigencia de la Ley 2492 (CTB), por lo que corresponde aplicar esa normativa en cuanto a la prescripción tributaria. En tal entendido, el art. 59 de la Ley 2492 (CTB), prevé 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.
- vi. En cuanto al 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; respecto a las causales de suspensión e interrupción, los arts. 61 y 62 de la citada Ley, señalan que la prescripción **se interrumpe** por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, 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, y **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. Asimismo, se suspende por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente; la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.
- vii. De la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que el 31 de diciembre de 2008, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó mediante cédula a YPFB REFINACIÓN SA, con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048, con alcance a la verificación del Crédito IVA de los períodos octubre y noviembre de 2004; asimismo, notificó el Requerimiento N°00095503, con el que solicitó la presentación

de los duplicados de las Declaraciones Juradas del IVA, Libro de Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA y otros documentos correspondientes a los períodos fiscalizados, los cuales debieron presentarse hasta el 8 de enero de 2009 (fs. 2 y 5-9, c.1, de antecedentes administrativos).

viii. El 16 de marzo de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó al sujeto pasivo, mediante cedula, con la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DF/VC/7808OVE0048/0020/2009, de 10 de marzo de 2009, que establece una deuda tributaria de 5.130.126.- UFV, que comprende tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por el IVA de los períodos octubre y noviembre 2004 (fs. 635-638, c.4, de antecedentes administrativos). El 22 de mayo de 2009, YPFB REFINACIÓN SA, mediante nota YPFBR-GEFIN-0187/2009, adjunta comprobantes de pago por el crédito fiscal IVA más accesorios, correspondientes a las observaciones contenidas en las Vistas de Cargo N° 7808OVE00450017, 7808OVE00460018, 7808OVE00470019 y 7808OVE00480020, adjuntando los formularios 1000 Nos. de Orden 7831584295 y 7831584311, por los períodos octubre y noviembre de 2004 (fs. 945-949, c.5, de los antecedentes administrativos).

ix. El 15 de junio de 2009, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó mediante cédula a Germán Augusto Monroy Aquezolo, representante legal de YPFB Refinación SA, con la Resolución Determinativa N° 54/2009, de 10 de junio de 2009, como resultado de la determinación con la Orden de Verificación N° 7808OVE0048, de 30 de diciembre de 2008, bajo la modalidad de verificación del crédito IVA correspondiente a los períodos octubre y noviembre de 2004, que establece una deuda tributaria de 2.857.055.- UFV equivalentes a Bs4.356.838.-, la cual comprende el tributo omitido, accesorios de Ley y la multa por omisión de pago (fs. 961-973, c.5, de antecedentes administrativos).

x. En ese contexto, considerando que la Administración Tributaria señala 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), dado que no existe diferencias entre los procesos de fiscalización y verificación, establecidas en la Ley 2492 (CTB), y que el art. 29-b) del DS 27310, dispone que la determinación de la deuda tributaria puede efectuarse mediante procesos de fiscalización, verificación, control o investigación, pudiendo realizarse determinaciones totales y parciales; corresponde analizar si dichos argumentos son jurídicamente correctos, para lo cual, se procederá a revisar la aplicación de la

normativa jurídica tributaria vigente sobre la prescripción aplicable referente al IVA de los períodos **octubre y noviembre de 2004**.

xi. Ahora bien, para el IVA de los períodos en octubre y noviembre **2004**, con vencimiento de pago en noviembre y diciembre de 2004, respectivamente, el término de prescripción aplicable es de cuatro (4) años, iniciándose el cómputo a partir del **1 de enero de 2005**, concluyendo el **31 de diciembre de 2008**, conforme establecen los arts. 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB), no evidenciándose causales de suspensión o interrupción del curso de la prescripción, durante dicho plazo señalado.

xii. En cuanto a la notificación con la Orden de Verificación como causal de suspensión del término de prescripción, cabe indicar que los arts. 66, 95 y 100 de la Ley 2492 (CTB), determinan 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. Dichas facultades, si bien tienden a coadyuvar las labores de la Administración Tributaria, en su aplicación y procedimiento, son diferentes.

xiii. En ese 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, **por su alcance**, clasifica la determinación en total o parcial, de acuerdo al alcance de los impuestos, que se efectúan mediante fiscalizaciones; así también, dispone que la Administración Tributaria puede realizar por una parte, procesos de verificación y control puntual de los impuestos pagados o por pagar y, por otra parte, verificación y control sobre el cumplimiento de los deberes formales.

xiv. A la vez, cada uno de estos procedimientos se encuentran regulados de forma independiente en los arts. 104, 170 de la Ley 2492 (CTB) y 31, 32 del DS 27310 (RCTB), cuyas previsiones permiten concluir que existen diferencias entre dichos procedimientos; asimismo, es necesario hacer hincapié en que los procesos de verificación tienen un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, es decir, que están dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos, como en el presente caso, que se dirige sólo al crédito fiscal IVA; en cambio, los procesos de fiscalización, sean totales o

parciales, son integrales, porque abarcan todos los hechos generadores de uno o más períodos y versan sobre el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo.

xv. En ese marco de hecho y derecho, de la revisión de la Orden de Verificación N° 7808OVE0048 (fs. 2, c1, de antecedentes administrativos), se evidencia que la misma tiene por objeto comunicar al contribuyente que será sujeto de un proceso de determinación, bajo la modalidad de verificación - Crédito IVA correspondiente a los períodos octubre y noviembre de 2004, conforme con las facultades conferidas en los arts. 66, 100 y 101 de la Ley 2492 (CTB), **29 y 32 del DS 27310 (RCTB)**, determinando de esta forma que se trata de un proceso de verificación y control puntual del crédito IVA, que tiene por objeto verificar las compras declaradas y su consecuente generación de crédito fiscal, también declarado por el sujeto pasivo en los períodos verificados, por lo que mediante el Requerimiento N° 00095503, solicitó la presentación de documentos que hacen a la verificación puntual, es decir, duplicados de las declaraciones juradas del IVA F-143, Libro de Compras IVA y Notas Fiscales de respaldo al crédito fiscal y posteriormente Planillas de personal y vehículos correspondiente a los períodos octubre y noviembre de 2004, las cuales fueron presentadas mediante nota YPFBR-TRIB-ACTA 001-OVE0045, de 21 de enero de 2009 (fs. 16, c.1, de antecedentes administrativos).

xvi. Por lo tanto, se advierte que presentados los documentos contables requeridos, considerando la modalidad de verificación Crédito-IVA, la Administración Tributaria se limitó a revisar las compras que conforman el crédito fiscal, para lo cual, verificó las declaraciones juradas y el Libro de Compras IVA; realizó control cruzado de las notas fiscales a los principales proveedores, para determinar la autenticidad de las facturas o posibles diferencias, revisó las facturas originales registradas en el Libro de Compras IVA, y observó aquellas por las que no se presentaron los originales y las Notas de Crédito por no haberse registrado los datos de la transacción original, así como las facturas por adquisiciones que no se encuentran relacionadas con la actividad de la empresa, tal como se advierte del Programa de Trabajo IVA Crédito Fiscal, papeles de trabajo y documentación que sustenta el proceso de verificación (fs. 625-943, c.4, y 5, de antecedentes administrativos), por lo que en virtud de dichas observaciones, surgieron los reparos establecidos en la Resolución Determinativa impugnada.

xvii. En tal entendido, se establece que el presente caso se trata de un procedimiento de verificación puntual, regulado en los arts. 29, inc. c) y 32 del DS 27310 (RCTB) y que

dicho procedimiento se inició con la notificación de una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, prevista en el art. 104-I de la Ley 2492 (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 (CTB), es aplicable sólo a la notificación con la Orden de Fiscalización que da inicio a la fiscalización, no pudiéndose efectuar una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación o a los Procedimientos de Control, por lo tanto, se establece que en el presente caso, no se suspendió el curso de la prescripción, por seis meses más.

xviii. En cuanto a la nota YPFBR-GEFIN-0187/2009, de 22 de mayo de 2009, en la cual YPFB REFINACIÓN SA adjunta comprobantes de pago por el crédito fiscal IVA más accesorios, correspondientes a las observaciones de las Vistas de Cargo N° 7808OVE00450017, 7808OVE00460018, 7808OVE00470019 y 7808OVE00480020, adjuntando los formularios 1000, Nos. de Orden 7831584180 y 7831584183 (fs. 945-949, c.5, de los antecedentes administrativos), así como el memorial de 6 de julio de 2009 (fs. 82 del expediente), cabe señalar que si bien se consideran que son reconocimientos de deudas tributarias, que se adecuarían a la causal de interrupción del curso de la prescripción, prevista en el art. 61-b) de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, al haber sido realizadas después del **31 de diciembre de 2008**, ya no surten efectos interruptivos del curso de la prescripción.

xix. Por otra parte, respecto al argumento de la Administración Tributaria, que destaca la incongruencia de la Resolución de Alzada, debido a que el 22 de septiembre de 2009 la ARIT dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0140/2009, que confirmaba la Resolución Determinativa, cambiando de posición en el fallo actual, al considerar que la Orden de Verificación no suspende el curso de la prescripción; cabe precisar que al haberse anulado obrados hasta la consideración de los Alegatos del Sujeto Pasivo, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0140/2009, de 22 de septiembre de 2009, es inexistente jurídicamente, es decir, que no tiene ningún valor en el ordenamiento jurídico y no causa efectos a las partes ni frente a terceros, por haber sido anulada como ya se indicó; en consecuencia, de acuerdo con los arts. 81 de la Ley 2492 (CTB) y 215-II de la Ley 3092 (Titulo V del CTB), la ARIT Santa Cruz aplicó las reglas de la sana crítica, en cuanto a los hechos y la normativa legal aplicable, de acuerdo a la pretensión de las partes, emitiendo la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, que es la única válida jurídica y procedimentalmente.

xx. Para mayor explicación, se agrega que la ARIT Santa Cruz, del análisis de los hechos y la aplicación de disposiciones legales referidas a las causales de suspensión del término de prescripción, de acuerdo con la línea doctrinal asumida por esta instancia jerárquica en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0403/2009, de 13 de noviembre de 2009, AGIT-RJ 0456/2009, de 11 de diciembre de 2009, AGIT-RJ 0463/2009, AGIT-RJ 0465/2009, ambos de 28 de diciembre de 2009, AGIT-RJ 0031/2010, de 21 de enero de 2010, AGIT-RJ 0039/2010, de 27 de enero de 2010, establece que no existe suspensión del curso de la prescripción con la notificación de la Orden de Verificación, hecho que no invalida la Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, que es la única válida y que fue impugnada en tiempo por la Administración Tributaria, por lo tanto, el argumento de que existen dos resoluciones de alzada con diferentes criterios, no se ajusta a la realidad de los hechos.

xxi. Ahora bien, habiéndose determinado que no existe ninguna causal de suspensión ni interrupción que se haya suscitado durante el término de prescripción (1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2008), se establece que la acción de la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar, investigar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, para el IVA de los períodos octubre y noviembre de 2004, prescribió el 31 de diciembre de 2008, y la Resolución Determinativa N° 54/2009, de 10 de junio de 2009, que fue notificada sólo el 15 de junio de 2009, ya no surte efectos interruptivos, por haberse emitido y notificado después de que se operó la prescripción tributaria.

xxii. Por todo lo expuesto, en mérito de que prescribió la acción de la Administración Tributaria para determinar, exigir el pago de tributos e imponer sanciones por el IVA de los períodos octubre y noviembre de 2004, por no haberse configurado causales de suspensión o interrupción del curso de la prescripción, conforme con los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe dejar nula y sin efecto legal, por prescripción, la Resolución Determinativa N° 52/2009, de 10 de junio de 2009, de la Administración Tributaria.

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 0041/2010, de 17

de mayo 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 designado mediante Resolución Suprema 00410, de 11 de mayo de 2009, en el marco de los arts. 172-8 de la nueva Constitución y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-SCZ/RA 0041/2010, de 17 de mayo de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por YPFB REFINACION SA, contra la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se deja nula y sin efecto legal, por prescripción, la Resolución Determinativa N° 54/2009, de 10 de junio de 2009, 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. Rafael Vergara Sandóval
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria