



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**  
Estado Plurinacional de Bolivia

## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0420/2019

La Paz, 6 de mayo de 2019

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz:
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	Cargill Bolivia SA., representado por Pablo Javier Ordoñez Téllez y Miguel Ángel Gumiucio Noguera.
Administración Tributaria:	Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Carlos Eufonio Camacho Vega.
Número de Expediente:	AGIT/0287/2019//SCZ-0889/2018.

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 173-179 vta. y 182-182 vta. del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019 (fs. 143-155 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0420/2019 (fs. 205-218 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 Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Carlos Eufonio Camacho Vega conforme la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03100000846, de 8 de octubre de 2018 (fs. 157-158 de expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 173-179 vta. y 182-182 vta. del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)

1 de 30





SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz; con los siguientes argumentos:

- i. Observa que la ARIT declaró la prescripción de sus facultades sin considerar las explicaciones respecto al inicio del cómputo en los casos correspondientes a la devolución impositiva posterior y tampoco tomó en cuenta los argumentos sobre la suspensión ocurrida con la notificación de la Orden de Verificación.
- ii. Señala que la ARIT realiza una interpretación restrictiva de la normativa tributaria, toda vez que el cómputo de inicio de la prescripción dentro de un proceso de devolución impositiva posterior, se encuentra sujeta a la manifestación voluntaria del exportador para solicitar la devolución impositiva, sometiéndose a un proceso de verificación y revisión posterior del crédito fiscal IVA, a fin de determinar la pertinencia y validez del importe solicitado, por lo que la devolución tributaria contiene hechos generadores distintos a un proceso de determinación común.
- iii. Manifiesta que según la Instancia de Alzada, el cómputo de prescripción para los procesos de Devolución Impositiva Posterior es igual al de determinación, por lo que al tratarse del IVA considera que el hecho generador, dentro del proceso de devolución impositiva, se perfeccionó en el periodo fiscal abril de 2009, por lo que el cómputo se inició al año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago; criterio que considera erróneo y carente de todo análisis legal, porque al tratarse de un proceso de devolución impositiva, el mismo se encuentra regulado por los Artículos 125, 126 y 128 del Código Tributario Boliviano (CTB), los cuales no establecen que el cómputo de prescripción se efectúe de igual manera que para una determinación común, al no existir vencimiento de pago.
- iv. Menciona los Artículos 8, 16 y 17 del CTB respecto al hecho generador, su perfeccionamiento y los métodos de interpretación; alegando que según la normativa tributaria, en el presente caso, el hecho generador ocurre con la entrega de los valores requeridos por el Contribuyente, es decir, al momento de la entrega efectiva de los certificados de devolución impositiva, por lo que corresponde se considere, de acuerdo con el citado Artículo 8, la aplicación de



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

la analogía para situaciones que no estén previstas por Ley, entendiendo que en el procedimiento de solicitud de devolución impositiva posterior, el hecho generador dependerá siempre del momento en el que la Administración Tributaria realice la entrega efectiva de los valores requeridos.

- v. Expresa que al requerir el Contribuyente la devolución impositiva bajo la modalidad de revisión posterior, somete a la Administración Tributaria a realizar la entrega de los valores para después realizar la revisión de documentación correspondiente y como resultado del mismo establecer la existencia de créditos indebidamente devueltos, en este entendido, si bien es cierto que el cómputo de la prescripción se inicia desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento de pago respectivo, para la devolución impositiva, el inicio del cómputo de la prescripción empieza el primer día del año siguiente al que se produjo la devolución indebida conforme el procedimiento establecido para este efecto.
- vi. Manifiesta que el Artículo 128 del CTB dispone que cuando la Administración Tributaria hubiere comprobado que la devolución impositiva autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto, como ocurre en el presente caso.
- vii. Afirma que de la interpretación teleológica axiomática del Artículo 60 del CTB, en los procedimientos de devolución impositiva no existe vencimiento de pago; por lo que el hecho generador de la obligación tributaria, se considera ocurrido cuando el Contribuyente se benefició de la devolución. En ese contexto el cómputo para la prescripción del periodo fiscal abril de 2009 iniciaría en la gestión 2011 puesto que el CEDEIM fue devuelto el 24 de noviembre de 2010.
- viii. Refiere que se debe considerar que conforme las modificaciones surgidas a través de las Leyes Nos. 291, 317 y 812, sus facultades de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas están vigentes hasta el 31 (debido decir 30) de junio de 2019, debido a la notificación con la Orden de Verificación en la gestión 2013, lo que suspendió el termino de prescripción por seis meses, por lo que al



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





notificar la resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029 el 26 de octubre de 2018, sus facultades estaban vigentes.

- ix. Indica que según la Instancia de Alzada no se configuró la suspensión establecida en el Artículo 62 del CTB, al tratarse de una Orden de Verificación y no así de una Orden de Fiscalización; aspecto que considera vulnera sus derechos al no haberse analizado el Artículo 8 del citado Código, por lo que la notificación al Contribuyente con una Orden de Verificación y/o Fiscalización tiene la finalidad de hacer conocer al Sujeto Pasivo los periodos comprendidos en la revisión y la solicitud de la documentación necesaria para su validación y/o convalidación. Criterio que fue asumido por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, al considerar que la notificación con la Orden de Verificación sí suspende el plazo de la prescripción al igual que la notificación con la Orden de Fiscalización, hecho que por analogía debió considerarse.
- x. Señala que a pesar de iniciar el término de la prescripción según lo resuelto por la ARIT, es decir, en la gestión 2009, este debió concluir el 21 de agosto de 2018, pero agregando los 6 meses de la suspensión a causa de la Orden de Verificación y las impugnaciones efectuadas por el Contribuyente, mantuvo vigentes sus facultades para la verificación, fiscalización, determinación de lo indebidamente devuelto.
- xi. Cita a las Sentencias Nos. 380/2015, 463/2015, 164/2016, 183/2017 y 137/2017 de 23 de marzo de 2017 todas emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia sobre la aplicación de la analogía sobre la suspensión de la prescripción con la notificación de la Orden de Verificación, las cuales demuestran que la Orden de Fiscalización y la Orden de Verificación por tener fines iguales, causan el mismo efecto establecido por el Artículo 62 del CTB, es decir, que ya sea que se notifique al Sujeto Pasivo con una Orden de Fiscalización o una Orden de Verificación, la misma conlleva la suspensión del cómputo de la prescripción por un plazo de 6 meses, por tanto, respetando el derecho al Debido Proceso en su elemento de la igualdad procesal, se tiene que la facultad de la Administración Tributaria no se encuentran prescritas.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



- xii. Por lo expuesto, solicita se revoque totalmente la Resolución del Recurso de Alzada; y en consecuencia se confirme totalmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 143-155 del expediente), revocó totalmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), con los siguientes fundamentos:

- i. De antecedentes evidenció que el 31 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó al Sujeto Pasivo con la Orden de Verificación N° 0010OVE00977, correspondiente al periodo fiscal abril de 2009, encontrándose vigentes las Leyes Nos. 291 y 317. Observó que el 26 de octubre de 2018, la mencionada Administración notificó a Cargill Bolivia SA. con la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior; fecha en la cual se encontraba en plena vigencia la Ley N° 812 y sus disposiciones respecto al instituto de la prescripción.
- ii. Estableció que la Administración Tributaria ejerció su facultad de fiscalizar, determinar y sancionar al recurrente, dentro del alcance establecido por la Ley N° 812, al notificar la Orden de Verificación el 31 de diciembre de 2013 y toda vez que la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior fue notificada el 26 de octubre de 2018, en vigencia de la citada Ley, que dispone un término de prescripción de 8 años; y de acuerdo al Artículo 60, Parágrafo I del Código Tributario Boliviano (CTB), el término de prescripción para el periodo fiscal abril de 2009, se inició el 1 de enero de 2010 y debió concluir el 31 de diciembre de 2017.
- iii. Señaló que conforme el Artículo 62, Parágrafo II del CTB el cómputo de la prescripción se suspendió en dos oportunidades; la primera, el 7 de octubre de 2015, con la interposición del Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, de 9 de septiembre de 2015, concluyendo el 29



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





de enero de 2016, con la devolución de los antecedentes administrativos a la Administración Tributaria habiendo quedado firme la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0982/2015, de 24 de diciembre de 2015, transcurriendo ciento catorce (114) días.

- iv. Prosiguió indicando que la segunda suspensión se produjo el 19 de mayo de 2016, con la interposición del Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° 21-00003-16, de 26 de abril de 2016 y concluyó el 15 de septiembre de 2016 con la devolución de los antecedentes administrativos a la Administración Tributaria habiendo quedado firme la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0388/2016, de 15 de agosto de 2016, transcurriendo ciento diecinueve (119) días, totalizando doscientos treinta y tres (233) días de suspensión por interposición de Recursos de Alzada, por lo que el término de la prescripción para el período observado de abril de 2009, se inició el 1 de enero de 2010 y concluyó el 21 de agosto de 2018, no habiendo la referida Administración ejercido sus facultades de determinación oportunamente, al notificar la Resolución impugnada el 26 de octubre de 2018, cuando sus facultades de determinación de la Deuda Tributaria ya habían prescrito.
- v. Aclaró respecto a que para la prescripción, se toma como inicio del cómputo del término, a partir del primero de enero del año siguiente de la devolución indebida, que el citado razonamiento no se ajusta con lo preceptuado por el Artículo 60 del CTB, ya que el hecho generador para el IVA se perfeccionó en el período fiscal abril de 2009 y su cómputo es a partir del primer día del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.
- vi. Indicó que el 31 de diciembre de 2013 se notificó la Orden de Verificación N° 0010OVE00977 y no con el inicio de una fiscalización, por lo que no corresponde considerar la suspensión establecida en el Artículo 62 del CTB. Concluyó señalando que operó la prescripción respecto a las facultades de verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Gravamen Arancelario (GA) del período fiscal abril de 2009, por lo que revocó totalmente la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior N° 211879000029.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



## CONSIDERANDO II:

### Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), de 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, de 7 de febrero de 2009, que en el Título X, determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, dispone: “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 adecúe 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 Nos. 2492 (CTB) y 3092; Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## CONSIDERANDO III:

### Trámite del Recurso Jerárquico.

El 22 de marzo de 2019, mediante Nota ARITSCZ-SCR-JER-0052/2019, de 21 de marzo de 2019, se recibió el expediente ARIT-SCZ-0889/2018 (fs. 1-185 vta. del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 26 de marzo de 2019 (fs. 186-187 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 27 de marzo de 2019 (fs. 188 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210, Parágrafo III del Código Tributario Boliviano, vence el **13 de mayo de 2019**; por lo que, la presente Resolución se emite dentro del plazo legalmente establecido.

## CONSIDERANDO IV:

### IV.1. Antecedentes de Hecho.

- i. El 31 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a Diego Moreno Menezes en su calidad de representante de Cargill



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guaraní)

7 de 30





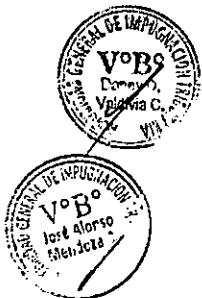
- Bolivia SA., con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 0010OVE00977, de 27 de diciembre de 2013, con alcance en la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal (IVA) comprometido en el periodo de verificación y las formalidades del Gravamen Arancelario (GA) correspondiente al periodo fiscal abril 2009, en la modalidad Verificación Posterior CEDEIM; asimismo, notificó el Requerimiento N° 119157 y anexo, según el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA, Libros de Compras, Notas Fiscales de respaldo al crédito fiscal, Extractos Bancarios, Planilla de Sueldos, Comprobantes de Egresos y Traspaso con respaldos, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestión 2009; Plan de Cuentas, Libros de Contabilidad, Inventarios y otros, según Requerimiento N° 119157 y Anexo adjunto (fs. 2 y 4-13 de antecedentes administrativos, c.I).
- ii. El 15 de enero y 3 febrero de 2014, Cargill Bolivia SA., mediante Notas solicitó la ampliación del plazo para presentar la documentación requerida, por diez (10) y veinte (20) días, respectivamente; ante lo cual la Administración Tributaria emitió los Proveídos Nos. 24-000132-14 y 24-000235-14, de 23 de enero y 11 de febrero de 2014, en el que acepta parcialmente y rechaza la ampliación solicitada (fs. 20; 23 y 27-28 de antecedentes administrativos, c.I).
- iii. El 3 de febrero, 10 de marzo 27 de junio y 21 de octubre de 2014, según Actas de Recepción de Documentación, se tiene que Cargill Bolivia SA., presentó parte de la documentación solicitada (fs. 24-25 y 29-30 de antecedentes administrativos, c.I).
- iv. El 28 de noviembre de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/04657/2014, que señaló que observó facturas codificadas en los Códigos 1: Compras cuya factura original, no fue proporcionada; Código 2: Compras no vinculadas con la actividad exportadora; Código 3: Compras sin respaldo; Código 4: Compras mayor a 50.000 UFV sin medio fehaciente de pago, estableciendo una Deuda Tributaria de 8.719 UFV equivalente a Bs17.493.- (fs. 577-589 de antecedentes administrativos, c.III).
- v. El 17 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria notificó por Cédula, a Cargill Bolivia SA., con la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, de 9 de



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

- septiembre de 2015, la cual establece la diferencia existente, entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal devuelto y al mantenimiento de valor restituido en la devolución, del que resulta un importe indebidamente devuelto de Bs5.394.-; así también, indica que a fin de calificar la conducta del exportador, una vez adquiera firmeza la Resolución Administrativa, se iniciará el procedimiento sancionador mediante Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 647-659 de antecedentes administrativos, c.IV).
- vi. El 24 de diciembre de 2015, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0982/2015, que resolvió anular obrados hasta la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, de 9 de septiembre de 2015, para que la Administración Tributaria emita nueva Resolución garantizando el Debido Proceso y el derecho a la Defensa (fs. 661-669 de antecedentes administrativos, c.IV).
- vii. El 3 de mayo de 2016, la Administración Tributaria notificó por Cédula, a Cargill Bolivia SA., con la Resolución Administrativa N° 21-00003-16, de 26 de abril de 2016, la cual establece la diferencia existente, entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal devuelto y al mantenimiento de valor restituido en la devolución, del que resulta un importe indebidamente devuelto de Bs5.394.-; así también, indica que a fin de calificar la conducta del exportador, una vez adquiera firmeza la Resolución Administrativa, se iniciará el procedimiento sancionador mediante Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 670-682 de antecedentes administrativos, c.IV).
- viii. El 15 de agosto de 2016, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0388/2016, que resolvió anular obrados hasta la Resolución Administrativa N° 21-00003-16, de 26 de abril de 2016, para que la Administración Tributaria emita nueva Resolución que contemple de manera específica, motivada y fundamentada el análisis de la documentación presentada por el Contribuyente y exponga los motivos para considerarla suficiente o insuficiente como respaldo del crédito fiscal objeto de Devolución Impositiva (fs. 687-702 vta. de antecedentes administrativos, c.IV).



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





- ix. El 18 de julio de 2018, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Marcelo Castedo Pereyra en representación de Cargill Bolivia SA. con la Nota SIN/GGSCZ/DF/SVE/NOT/02254/2018, de 13 de julio de 2018, por el que solicitó información y documentación complementaria en relación a ciertas facturas observadas, otorgándole el plazo de 5 días hábiles para su entrega (fs. 743-748 y 751 de antecedentes administrativos, c.IV).
- x. El 23 de julio de 2018, el Sujeto Pasivo mediante Nota, presentó oposición de prescripción, señalando que el término de prescripción de cuatro (4) años para ejercer las facultades de control, investigación, verificación, fiscalización, determinación de Deuda Tributaria e imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria se hubiera cumplido (fs. 753-754 vta. de antecedentes administrativos, c.IV).
- xi. El 26 de octubre de 2018, la Administración Tributaria notificó por Cédula a Castedo Pereyra Marcelo y/o Inarra Guzmán Luis Bernardo y/o Arce Mendoza Jorge Luis en calidad de Representantes de Cargill Bolivia SA., con la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018, que estableció diferencia entre el monto devuelto por concepto de Devolución Tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo al crédito fiscal, señalando como importe indebidamente devuelto de Bs1.522.- que origina una adeudo tributario de 1.441 UFV equivalente a Bs3.292.- (fs. 878-897 de antecedentes administrativos, c.V).

## **IV.2. Alegatos de las Partes.**

### **IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.**

Cargill Bolivia SA., representada por Pablo Javier Ordoñez Téllez y Miguel Ángel Gumucio Noguera, según el Testimonio de Poder N° 65/2019, de 5 de febrero de 2019 (fs. 183-185 vta. del expediente), el 23 de abril de 2019, presentó alegatos escritos (fs. 196-202 del expediente), indicando lo siguiente:

- i. Sostiene que las Leyes Nos. 291, 317 y 812 no estaban vigentes al momento del nacimiento del hecho generador del impuesto verificado; además que la



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



aplicación retroactiva es ilegal, careciendo de sustento constitucional y fue desvirtuado por el Tribunal Supremo de Justicia.

- ii. Señala que al persistir en la posición del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) se generan distorsiones como la prescripción por la comisión del delito de defraudación tributaria, cuyo plazo es de 5 años y deriva del Código de Procedimiento Penal, prescribiría en menos tiempo que la comisión de la contravención de la omisión de pago, es decir que un delito que genera un mayor daño social, prescribiría en menos tiempo que una contravención.
- iii. Agrega que se genera un indebido incremento de la presión fiscal sobre los Contribuyentes objeto de verificación y fiscalización por más periodos que los que legalmente corresponde; se genera un incentivo perverso para fiscalizar lo más antiguo en lugar de lo reciente, provocando que las deudas tributarias tengan un mayor componente en actualización e intereses, lo que empuja al Legislador a emitir normas de perdonazo tributario, amnistía de intereses y multas.
- iv. Prosigue mencionando que se genera zozobra por las publicaciones emitidas; incrementa la impugnación por vía judicial; provoca daño económico al Estado debido a que obliga a los Contribuyente a activar mecanismos de defensa y acudir ante tribunales de justicia, quienes ya emitieron fallos dejando sin efecto la interpretación de la Administración Tributaria sobre la prescripción.
- v. Señala que el tema de la prescripción es el más controversial de la última década, originada en las modificaciones de las Leyes Nos. 291, 317 y 812 al Código Tributario Boliviano (CTB), lo cual se encuentra materializado en la Circular N° 12-171-13, de 12 de junio de 2013, a través del cual, el SIN instruye a los funcionarios de la Administración Tributaria a aplicar con carácter retroactivo las Leyes Nos. 291 y 317; por lo que, en cumplimiento a dicha circular se emitieron Órdenes de Verificación y Órdenes de Fiscalización por los periodos más antiguos, a fin de evitar responsabilidades funcionarias y administrativas; emitiéndose Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas cuyas deudas determinadas cuentan con un mantenimiento de valor e interés



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





mayor al Tributo Omitido, situación que generó una mayor presión fiscal sobre los Contribuyentes.

- vi. Manifiesta que existe un descontento social en Bolivia por los temas tributarios, debido al alto componente de actualización e intereses que son el resultado de fiscalizaciones de periodos prescritos; por lo que el legislador emitió dos Leyes cuya finalidad es reducir intereses y aplacar los efectos de la aplicación indebida de la Ley y la Circular, emitida por el SIN. Añade que el aval de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al criterio de la Administración Tributaria ocasionó que los Contribuyentes presenten recursos de impugnación ante la justicia ordinaria de carácter judicial.
- vii. Señala que existen artículos de prensa emitidos referidos a las resoluciones sobre la prescripción; asimismo, alega que la aplicación retroactiva de las leyes Nos. 291, 317 y 812, vulnera la Seguridad Jurídica e imagen del SIN; por lo que la AIT debe hacer un quiebre en la posición de avalar el criterio de la Administración Tributaria y cumplir la Constitución Política del Estado y Leyes.
- viii. Indica que el hecho generador del IVA, como elemento sustantivo de la relación jurídica tributaria en Bolivia se encuentra normado en el Artículo 16 del CTB, lo que implica que no corresponde el argumento de la Administración Tributaria en sentido de suponer que el cómputo de la prescripción debe realizarse desde el momento de la devolución impositiva.
- ix. Expone que el cómputo de la prescripción se encuentra taxativamente normado en el Artículo 60 del CTB, debiendo iniciarse desde el primer día de enero del año calendario siguiente al vencimiento del periodo de pago del impuesto respectivo, por lo que, para el periodo fiscal abril de 2009, el cómputo se inició el 1 de enero de 2010; así también, aclara que el periodo fiscal del IVA, conforme el Artículo 10 del Decreto Supremo N° 21530 (RIVA) si cuenta con un vencimiento de pago que debe ser considerado para realizar el cómputo de la prescripción. Cita la Sentencia N° 119/2018 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



- x. Expone los Artículos 95, 100, 104 del CTB; 29 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0032-16, en los que se establece una diferenciación entre los procesos de fiscalización y verificación; motivo por el cual, el Legislador ha conferido a las fiscalizaciones una causal de suspensión del cómputo de la prescripción al considerar su profundidad y mayor alcance. En ese sentido, expone que la Sentencia de Sala Plena N° 518/2017, señaló la inaplicabilidad del Artículo 62, Parágrafo I del CTB en los procesos de verificación CEDEIM; como tampoco correspondería la consideración del Artículo 8 del citado Código. De la misma forma cita las Sentencias Nos. 11/2018, 276/2012, 119/2018 y 518/2017, además de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0403/2009.
- xi. Previa mención de los Artículos 123 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE); 59, Parágrafo I; y 150 del CTB, señala que corresponde la aplicación del plazo de prescripción de cuatro (4) años, alegando que si bien se modificó el régimen de prescripción tributaria con las Leyes Nos. 291, 317 y 812, el Tribunal Supremo de Justicia, a través de las Sentencias emitidas en Sala Plena Nos. 035/2016 y 21/2018; además de las Sentencias emitidas por la Sala Social Primera Nos. 7, 8, 11, 13, 21, 20, 19, 22, 23, 25, 26, 27 y 28; y las de la Sala Social Segunda Nos. 11, 17, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 33, 34, 35, 36, 41, 43, 45 y 48 de la gestión 2018, establecieron de manera clara, categórica y terminante que la norma sobre prescripción tributaria aplicable a un impuesto y periodo determinado es aquella que se encuentra vigente durante ese impuesto y periodo (principio de "*tempus comissi delicti*"), por lo que no es posible su aplicación retroactiva.
- xii. Expone que para el periodo fiscal abril de 2009, el cómputo de la prescripción es de cuatro (4) años; por lo que, la fecha del cumplimiento del plazo acaeció el 31 de diciembre de 2013.
- xiii. Por lo expuesto, solicita se confirme totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, dejándose sin efecto la Resolución Administrativa de Devolución Posterior N° 211879000029 y declare prescritas las facultades de la Administración Tributaria para controlar, investigar, comprobar, verificar, fiscalizar y determinar el IVA de abril de 2009.



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq' (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado N° 771/14



### **IV.3. Antecedentes de Derecho.**

#### **i. Código Tributario Boliviano (CTB).**

##### **Artículo 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).**

*1. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:*

- 1. La Constitución Política del Estado.*
- 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.*
- 3. El presente Código Tributario.*
- 4. Las Leyes.*
- 5. Los Decretos Supremos.*
- 6. Resoluciones Supremas.*
- 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.*

*También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.*

**Artículo 16. (Definición).** *Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

##### **Artículo 59. (Prescripción).**

*1. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:*

- 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.*
- 2. Determinar la Deuda Tributaria.*
- 3. Imponer sanciones administrativas.*
- 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.*



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

- II. 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
- III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

**Artículo 60. (Cómputo).**

- I. Excepto en el Numeral 3, del Parágrafo I, del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.
- II. En el supuesto 3, del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria.
- III. En el supuesto del parágrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

**Artículo 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.

**Artículo 198. (Forma de interposición de los Recursos).**

- I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:
- e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)

15 de 30





**Artículo 211. (Contenido de las Resoluciones).**

- I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.
- II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.
- III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

**ii. Ley N° 291, de 22 de septiembre de 2012, de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012.**

**Disposición Adicional Quinta.** Se modifica el Artículo 59 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera:

**“Artículo 59. (Prescripción).**

- I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para:
  1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
  2. Determinar la Deuda Tributaria.
  3. Imponer sanciones administrativas.

El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en tres (3) años adicionales 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 diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la Deuda Tributaria determinada, es imprescriptible.”

iii. Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012, Presupuesto General del Estado – Gestión 2013 (PGE-2013).

**Disposición Transitoria Décima Segunda.** Se modifican los Parágrafos I y II del Artículo 60 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificados por la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, por el siguiente texto:

“Artículo 60. (Cómputo).

I. Excepto en el Numeral 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

II. En el supuesto 3 del Parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria.”

iv. Ley N° 812, de 30 de junio de 2016, Modificaciones al Código Tributario Boliviano (CTB).

**Artículo 2. (Modificaciones).**

II. Se modifican los Parágrafos I y II del Artículo 59 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, “Código Tributario Boliviano”, con el siguiente texto:

“I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. Determinar la Deuda Tributaria.
3. Imponer sanciones administrativas.



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)

17 de 30





II. El termino de prescripción precedente se ampliará en dos (2) años adicionales, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, se inscribiera en un régimen tributario diferente al que corresponde, incurra en delitos tributarios o realice operaciones comerciales y / o financieras en países de baja o nula tributación”.

**v. Decreto Supremo N° 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).**

**Artículo 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, periodos y hechos, se clasifican en:

- a. Determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal.
- b. Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos.
- 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.

#### **IV.4. Fundamentación Técnico-Jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0420/2019, de 29 de abril de 2019, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Cuestión previa.**

- i. En principio cabe señalar que habiendo interpuesto la Administración Tributaria el Recurso Jerárquico respecto a las cuestiones que le causan agravio; los



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

alegatos presentados por el Sujeto Pasivo serán considerados únicamente en la medida que tengan relación con los agravios planteados en el Recurso Jerárquico, en virtud de los Artículos 198, Parágrafo I, Inciso e); y 211, Parágrafos I y III del Código Tributario Boliviano (CTB).

**IV.4.2. Sobre la prescripción.**

- i. La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en su Recurso Jerárquico, observa que la ARIT realizó una interpretación restrictiva de la normativa tributaria, toda vez que un proceso de devolución impositiva posterior se encuentra sujeto a la manifestación voluntaria del exportador para solicitar la devolución impositiva, sometiéndose a una verificación y revisión posterior del crédito fiscal IVA, a fin de determinar la pertinencia y validez del importe solicitado; por lo que, la devolución tributaria contiene hechos generadores distintos a un proceso de determinación común.
- ii. Manifiesta que según la Instancia de Alzada, el cómputo de prescripción para los procesos de Devolución Impositiva Posterior es igual al de determinación; por lo que, al tratarse del IVA y considera que el hecho generador, dentro del proceso de devolución impositiva; se perfeccionó en el periodo fiscal abril de 2009, el cómputo se inició al año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago; criterio que considera erróneo y carente de todo análisis legal porque al tratarse de un proceso de devolución impositiva, el mismo se encuentra regulado por los Artículos 125, 126 y 128 del Código Tributario Boliviano (CTB), los cuales no establecen que el cómputo de prescripción se efectúe de igual manera que para una determinación común, al no existir vencimiento de pago.
- iii. Menciona los Artículos 8, 16 y 17 del CTB referidos al hecho generador, su perfeccionamiento y los métodos de interpretación, alegando que, según la normativa tributaria, en el presente caso el hecho generador ocurre con la entrega de los valores requeridos por el Contribuyente; por lo que, de acuerdo con el citado Artículo 8 corresponde se considere la aplicación de la analogía para situaciones que no estén previstas por Ley, entendiendo que en el procedimiento de solicitud de devolución impositiva posterior, el hecho



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





generador dependerá siempre del momento que la Administración Tributaria realice la entrega efectiva de los valores requeridos.

- iv. Expresa que al requerir el Contribuyente la devolución impositiva bajo la modalidad de revisión posterior, somete a la Administración Tributaria a realizar la entrega de los valores para después realizar la revisión de documentación correspondiente y como resultado del mismo establecer la existencia de créditos indebidamente devueltos; en este entendido, si bien es cierto que el cómputo de la prescripción se inicia desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento de pago respectivo, para la devolución impositiva, el inicio del cómputo de la prescripción empieza el primer día del año siguiente al que se produjo la devolución indebida conforme el procedimiento establecido para este efecto.
- v. Manifiesta que el Artículo 128 del CTB dispone que, cuando la Administración Tributaria hubiere comprobado que la devolución impositiva autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto, como ocurre en el presente caso.
- vi. Afirma que de la interpretación teleológica axiomática del Artículo 60 del CTB, en los procedimientos de devolución impositiva no existe vencimiento de pago; por lo que, el hecho generador de la obligación tributaria se considera ocurrido cuando el Contribuyente se benefició de la devolución. En ese contexto, el cómputo para la prescripción del periodo fiscal abril de 2009 iniciaría en la gestión 2011 puesto que el CEDEIM fue devuelto el 24 de noviembre de 2010.
- vii. Refiere que se debe considerar que, conforme las modificaciones surgidas a través de las Leyes Nos. 291, 317 y 812, sus facultades de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas están vigentes hasta el 31 (debido decir 30) de junio de 2019, debido a la notificación con la Orden de Verificación en la gestión 2013, lo que suspendió el término de prescripción por seis meses; por lo que, al notificar la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior, N° 211879000029 el 26 de octubre de 2018, sus facultades estaban vigentes.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

viii. Indica que según la Instancia de Alzada no se configuró la suspensión establecida en el Artículo 62 del CTB, al tratarse de una Orden de Verificación y no así de una Orden de Fiscalización; aspecto que considera vulnera sus derechos al no haberse analizado el Artículo 8 del citado Código; por lo que, la notificación al Contribuyente con una Orden de Verificación y/o Fiscalización tiene la finalidad de hacer conocer al Contribuyente los periodos comprendidos en la revisión y la solicitud de la documentación necesaria para su validación y/o convalidación. Criterio que fue asumido por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena.

ix. Señala que a pesar de iniciar el término de la prescripción según lo resuelto por la ARIT, es decir, en la gestión 2009, este debió concluir el 21 de agosto de 2018, pero agregando los 6 meses de la suspensión a causa de la Orden de Verificación y las impugnaciones efectuadas por el Contribuyente, mantuvo vigentes sus facultades para la verificación, fiscalización, determinación de lo indebidamente devuelto.

x. Cita las Sentencias Nos. 380/2015, 463/2015, 164/2016, 183/2017 y 137/2017, todas emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, sobre la aplicación de la analogía de la suspensión de la prescripción con la notificación de la Orden de Verificación; las cuales demuestran que la Orden de Fiscalización y la Orden de Verificación por tener fines iguales, causan el mismo efecto establecido por el Artículo 62 del CTB, es decir, que ya sea que se notifique al Sujeto Pasivo con una Orden de Fiscalización o una Orden de Verificación, la misma conlleva la suspensión del cómputo de la prescripción por un plazo de 6 meses; por tanto, respetando el derecho al Debido Proceso en su elemento de la igualdad procesal, se tiene que la facultad de la Administración Tributaria no se encuentran prescritas.

xi. Por su parte, el Sujeto Pasivo, en alegatos escritos, sostiene que las Leyes Nos. 291, 317 y 812 no estaban vigentes al momento del nacimiento del hecho generador del impuesto verificado; además que la aplicación retroactiva es ilegal y carece de sustento constitucional y fue desvirtuado por el Tribunal Supremo de Justicia.



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)





- xii. Indica que el hecho generador del IVA, como elemento sustantivo de la relación jurídica tributaria, en Bolivia se encuentra normado en el Artículo 16 del CTB, lo que implica que no corresponde el argumento de la Administración Tributaria en sentido de suponer que el cómputo de la prescripción debe realizarse desde el momento de la devolución impositiva.
- xiii. Expone que el cómputo de la prescripción se encuentra taxativamente normado en el Artículo 60 debiendo iniciarse desde el primer día de enero del año calendario siguiente al vencimiento del periodo de pago del impuesto respectivo; por lo que, para el periodo fiscal abril de 2009, este cómputo inicia el 1 de enero de 2010; así también, aclara que el periodo fiscal del IVA, conforme el Artículo 10 del Decreto Supremo N° 21530 (RIVA) si cuenta con un vencimiento de pago que debe ser considerado para realizar el cómputo de la prescripción. Cita la Sentencia N° 119/2018 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.
- xiv. Expone los Artículos 95, 100, 104 del CTB; 29 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-16, en los que se establece una diferenciación entre los procesos de fiscalización y verificación; motivo por el cual, el Legislador ha conferido a las fiscalizaciones de una causal de suspensión del cómputo de la prescripción al considerar su profundidad y mayor alcance. En ese sentido, expone que la Sentencia de Sala Plena N° 518/2017, señaló la inaplicabilidad del Artículo 62, Parágrafo I del CTB en los procesos de verificación CEDEIM. Añade que tampoco correspondería la consideración del Artículo 8 del citado Código. De la misma forma cita las Sentencias Nos. 11/2018, 276/2012, 119/2018 y 518/2017, además de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0403/2009.
- xv. Previa mención de los Artículos 123 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE); 59, Parágrafo I; y 150 del CTB, señala que corresponde la aplicación del plazo de prescripción de cuatro (4) años, alegando que si bien se modificó el régimen de prescripción tributaria con las Leyes Nos. 291, 317 y 812, el Tribunal Supremo de Justicia, a través de las Sentencias emitidas en Sala Plena Nos. 035/2016 y 21/2018; además de las Sentencias emitidas por la Sala Social Primera Nos. 7, 8, 11, 13, 21, 20, 19, 22, 23, 25, 26, 27 y 28; y las de la Sala Social Segunda Nos. 11, 17, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27,



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

28, 33, 34, 35, 36, 41, 43, 45 y 48 de la gestión 2018, establecieron de manera clara, categórica y terminante que la norma sobre prescripción tributaria aplicable a un impuesto y periodo determinado es aquella que se encuentra vigente durante ese impuesto y periodo (principio de "tempus comissi delicti"); por lo que, no es posible su aplicación retroactiva.

- xvi. Expone que, para el periodo fiscal abril de 2009, el cómputo de la prescripción es de cuatro (4) años; por lo que, la fecha del cumplimiento del plazo acaeció el 31 de diciembre de 2013.
- xvii. Al respecto, en la doctrina tributaria, José María Martín señala: *"La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella"* (MARTÍN, José María. *Derecho Tributario General*. 2ª Edición. Buenos Aires - Argentina: Editorial "Depalma", 1995. Pág. 189).
- xviii. Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, establece: *"La prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce"* (CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. 24ª Edición. Buenos Aires - Argentina: Editorial "Heliasta", 1997. Pág. 376).
- xix. Así también, el Artículo 59, Parágrafo I del CTB, preveía la prescripción, a los cuatro (4) años, de las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; así como para determinar la Deuda Tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria.



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)

23 de 30





- xx. Sin embargo, dicho texto fue modificado por las Leyes Nos. 291 y 317, estableciendo: *"I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la Deuda Tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas"*.
- xxi. Posteriormente, la Ley N° 812, modificó el Artículo 59 del CTB, estableciendo: *"I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los ocho (8) años, para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas"*.
- xxii. Asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme el Artículo 60 del CTB, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; en tanto que, según el Artículo 62 del CTB, el curso de la prescripción se suspende por: *"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"*.
- xxiii. Dentro de ese marco doctrinal y normativo, cabe puntualizar que la Ley N° 291 estableció un término de prescripción, bajo una dinámica temporal creciente a partir del 2008, dentro del cual la Administración Tributaria ejerza sus facultades de determinación de la Deuda Tributaria; y toda vez que, la referida Administración en su Recurso Jerárquico observa que la ARIT hubiese considerado de forma incorrecta el inicio del cómputo de la prescripción así como la aplicación de causales de suspensión, corresponde a esta Instancia Jerárquica verificar dicho extremo.



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

xxiv. En el presente caso, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria, el 18 de agosto de 2014, notificó a Cargill Bolivia SA., con la Orden de Verificación N° 0010OVE00977, comunicando el inicio de la verificación, bajo la modalidad CEDEIM posterior, del importe comprometido y solicitado correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal abril de 2009. Asimismo, mediante Requerimiento N° 119157 y Anexo al Formulario de Requerimiento, solicitó documentación para la verificación (fs. 2 y 4-13 de antecedentes administrativos, c.I).

xxv. Como resultado del análisis de la documentación presentada por el Sujeto Pasivo, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, de 9 de septiembre de 2015, que estableció un importe indebidamente devuelto de Bs5.394.- por el periodo fiscal abril de 2009; acto notificado al Contribuyente el 17 de septiembre de 2015. (fs. 647-659 de antecedentes administrativos, c.II).

xxvi. Habiendo interpuesto el Sujeto Pasivo Recurso de Alzada, el 24 de diciembre de 2015, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0982/2015, que anuló obrados hasta la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, de 9 de septiembre de 2015; en tal sentido, se tiene que la Administración Tributaria, el 3 de mayo de 2016, notificó a Cargill Bolivia SA., con la Resolución Administrativa N° 21-00003-16, de 26 de abril de 2016; Resolución que nuevamente fue anulada por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0388/2016 emitida el 15 de agosto de 2016, para que la referida Administración emita nueva Resolución que contemple de manera específica, motivada y fundamentada el análisis de la documentación presentada por el Contribuyente y exponga los motivos para considerarla suficiente o insuficiente como respaldo del crédito fiscal objeto de Devolución Impositiva (fs. 647-659, 661-669, 670-682 y 687-702 vta. de antecedentes administrativos, c.IV).

xxvii. Consecuentemente, el 18 de julio de 2018, la Administración Tributaria mediante Nota SIN/GGSCZ/DF/SVE/NOT/02254/2018, de 13 de julio de 2018, solicitó información y documentación complementaria en relación a determinadas facturas observadas; por lo que el Sujeto Pasivo mediante Nota opuso



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)

25 de 30





prescripción, señalando que el término de cuatro (4) años para ejercer las facultades de control, investigación, verificación, fiscalización, determinación de Deuda Tributaria e imposición de sanciones por parte de la referida Administración se hubiera cumplido (fs. 743-748, 751 y 753-754 vta. de antecedentes administrativos, c.IV).

xxviii. En ese contexto, el 26 de octubre de 2018, la Administración Tributaria notificó al Contribuyente con la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018, estableciendo diferencias en el monto de la devolución tributaria, señalando como importe indebidamente devuelto Bs1.522.- (fs. 878-897 de antecedentes administrativos, c.V).

xxix. En ese orden, se tiene que de acuerdo al Artículo 60, Parágrafo I del CTB, el cómputo de la prescripción inicia desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; por lo que, para el periodo fiscal **abril de 2009**, el término de prescripción para inició el **1 de enero de 2010** y debió concluir el **31 de diciembre de 2017**; debiendo considerarse que el citado Artículo 60 no contiene disposición alguna que diferencie el inicio del cómputo de prescripción cuando se trate de un proceso de verificación de devolución tributaria; por lo que, el análisis de la Instancia de Alzada, en este punto, no resulta incorrecto, puesto que sustentó su decisión en la aplicación del citado Artículo 60 del CTB.

xxx. Asimismo, cabe señalar que, conforme el Artículo 16 del CTB, la Ley prevé el momento y circunstancia que se produce el hecho generador según el tributo que origina el nacimiento de la obligación tributaria; por lo que, al tratarse el presente caso de una Verificación de Devolución Indebida del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el hecho generador se perfeccionó en el periodo fiscal abril de 2009, conforme lo evidenció la Instancia de Alzada y no así al momento de la entrega de los CEDEIM como erróneamente lo entiende la Administración Tributaria.

xxxi. Por otra parte, en relación a las causales de suspensión establecidas en el Artículo 62 del CTB; cabe manifestar que la norma tributaria establece diferentes procedimientos para el ejercicio de las facultades de la Administración



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia

Tributaria, en virtud al alcance que pretende aplicar, pudiendo realizar una verificación o fiscalización o como el presente un proceso especial de devolución impositiva, resultando preciso aclarar que, este último caso se encuentra regulado por lo establecido en los Artículos 29 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y 126 del CTB. De modo que, si bien el procedimiento se inicia con la notificación de la Orden de Verificación y culmina con la emisión de una Resolución Administrativa, como afirma la referida Administración; sin embargo, el citado Artículo 62, en su Parágrafo I de forma expresa señala que la causal de suspensión del cómputo de la prescripción se da con la notificación con **el inicio de la fiscalización**; consecuentemente, la notificación con la Orden de Verificación no puede ser tomada como una causal de suspensión, de conformidad con lo expuesto por la Instancia de Alzada.

- xxxii. Ahora bien, en cuanto a la casual de suspensión referida en el Artículo 62, Parágrafo II del CTB cabe puntualizar que, conforme los antecedentes del proceso, se tiene que en principio la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 21-000021-15, que fue impugnada por el Sujeto Pasivo a través del Recurso de Alzada, que fue interpuesto el **7 de octubre de 2015**; por lo que fue emitida la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0982/2015 que anuló obrados hasta la citada Resolución Administrativa a fin de que la Administración Tributaria emita una nueva garantizando el Debido Proceso y el derecho a la Defensa; por lo que, la ARIT Santa Cruz efectuó la devolución de antecedentes administrativos, el **29 de enero de 2016**, de acuerdo a la Nota ARTISCZ-SCR-DEV-0035/2016, conforme se expone en la Resolución del Recurso de Alzada (fs. 660 y 662 de antecedentes administrativos, c.IV; y 154 del expediente).

- xxxiii. En cumplimiento a los hechos citados precedentemente, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 21-00003-16, de 26 de abril de 2016, respecto a la cual, el **19 de mayo de 2016**, el Sujeto Pasivo interpuso Recurso de Alzada, habiéndose emitido la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0388/2016, que nuevamente anuló obrados para que la referida Administración emita nueva Resolución; por lo que, la ARIT efectuó la devolución de antecedentes administrativos, el **15 de septiembre de 2016**, de



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado N° 77114

27 de 30



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)



acuerdo a la Nota ARITSCZ-SCR-DEV-0268/2016 (fs. 670-682 y 737 de antecedentes administrativo, c.IV).

xxxiv. En este entendido, se tiene que el término de prescripción de las facultades de verificación de los hechos y elementos relacionados al IVA del periodo fiscal abril de 2009, fue suspendido conforme dispone el Artículo 62, Parágrafo II del CTB; sin embargo, es evidente que pese a la citada suspensión, a momento de notificación de la Resolución Administrativa Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, el 26 de octubre de 2018, las referidas facultades de la Administración Tributaria se encontraban prescritas; tal como fue verificado por la Instancia de Alzada.

xxxv. Respecto a las Sentencias Nos. 380/2015, 463/2015, 164/2016, 183/2017 y 137/2017, de 23 de marzo de 2017, emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia sobre la aplicación de la analogía sobre la suspensión de la prescripción con la notificación de la Orden de Verificación; corresponde aclarar que de acuerdo a lo previsto por el Artículo 5 del CTB, son fuentes del derecho tributario, con carácter limitativo, la Constitución Política del Estado, los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo, el Código Tributario, las Leyes, los Decretos Supremos, las Resoluciones Supremas y las demás disposiciones de carácter general dictadas por los Órganos Administrativos facultados al efecto. Consiguientemente, las Sentencias emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia no constituyen fuente del derecho tributario sino tienen "*valor precedencial*", es decir son precedentes jurisdiccionales que construyen la jurisprudencia boliviana en distintos ámbitos, con el fin de que el juez confiera igual tratamiento a situaciones similares dando Seguridad Jurídica a los habitantes en un Estado de Derecho, pero, no son vinculantes, ni obligatorias; en ese sentido, no corresponde emitir mayor pronunciamiento al respecto.

xxxvi. Por otro lado, corresponde indicar que en el presente proceso no se cuestiona las atribuciones constitucionales y legales del Tribunal Supremo de Justicia, ni se desconoce la naturaleza de los fallos emitidos por el citado Tribunal puesto que, conforme se explicó en el párrafo anterior, precisamente es el Artículo 5 del CTB el cual establece las fuentes del Derecho Tributario, refiriendo al CTB como



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Estado Plurinacional de Bolivia



una norma específica en la materia, que tiene prelación respecto de otras Leyes, en particular, sobre la Ley N° 025 del Órgano Judicial.

xxxvii. Por todo lo expuesto, al haberse evidenciado que las facultades de la Administración Tributaria para la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al Impuesto al Valor Agregado (IVA), del periodo fiscal abril de 2009, en la modalidad verificación posterior CEDEIM, concluida con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018, se encuentran prescritas; corresponde a esta Instancia Jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, que revocó totalmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018.

Por los fundamentos Técnico-Jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto en derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, 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 N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE); y 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, de acuerdo a la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132; 139, Inciso b); y 144 del Código Tributario Boliviano,



Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita  
mbaerepi Vae (Guarani)



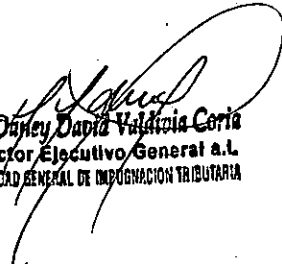


**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0030/2019, de 6 de febrero de 2019, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Cargill Bolivia SA., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que revocó totalmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Posterior N° 211879000029, de 23 de octubre de 2018; todo de conformidad a lo previsto en el Artículo 212, Parágrafo I, Inciso b) del Código Tributario Boliviano (CTB).



**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

  
**Lic. Dayney David Valdovinos Coria**  
**Director Ejecutivo General a.L.**  
**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA**

  
TSTC/PMSS.DEM/eees