

## **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0039/2010**

<b>Recurrente</b>	YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES BOLIVIANOS (YPFB Refinación S.A.), legalmente representada por Germán Augusto Monroy Aquezolo.
<b>Recurrido</b>	Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Dora Montenegro Caballero.
<b>Expediente</b>	<b>ARIT-SCZ/0099/2009-1</b>

Santa Cruz, 17 de mayo de 2010

**VISTOS:** El Recurso de Alzada a fs. 121-126 vltta, el Auto de Admisión a fs. 141, la Contestación de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 148-150, el Auto de apertura de plazo probatorio a fs. 151, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ 0039/2010 de 10 de mayo de 2010, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional y todo cuanto se tuvo presente.

### **CONSIDERANDO I:**

#### **I.1 Antecedentes**

La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Determinativa Nº 52/2009 de 10 de junio de 2009, que estableció obligaciones impositivas por un total de 3.836.510.-UFV equivalentes a Bs5.850.448.- correspondiente a tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago por los periodos de abril y mayo de 2004.

#### **I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada**

YPFB REFINACIÓN S.A., mediante memorial presentado el 6 de julio de 2009, que cursa a fs. 121-126 del expediente administrativo, se apersonó a esta Autoridad

Regional de Impugnación Tributaria, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009 emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN, manifestando que:

#### **1. Prescripción de los periodos abril y mayo de 2004**

Al ser la fiscalización y determinación procedimientos reglamentados, deben estar sometidos al procedimiento establecido por los arts. 104 y siguientes de la Ley 2492 (CTB) y arts. 30, 31 y 32 del D.S. 27310, estas normas establecen con absoluta claridad que el Procedimiento de Fiscalización se inicia con la notificación de la "Orden de Fiscalización", que es el presupuesto necesario para dictar la vista de cargo y no con otro tipo de actos administrativos que pudieran ser similares o tener denominaciones distintas, no pudiendo asimilarse como sinónimos, entendiéndose que notificar con una orden de verificación tiene finalidades, procedimientos y consecuencias jurídicas totalmente distintas a las de notificar con una orden de fiscalización.

En este sentido la notificación con la orden de verificación no interrumpe ni suspende el cómputo de la prescripción por no adecuarse a ninguna de las causales establecidas expresamente por los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB) ya que no dio inicio a ningún procedimiento de fiscalización.

#### **2. Inexistencia del tributo omitido y consecuente inexistencia de intereses y multa**

La resolución determinativa impugnada realiza una depuración al crédito fiscal que correspondía ser compensado con el débito fiscal IVA de los periodos abril y mayo de 2004, determinando indebidamente un tributo omitido como si no existiera saldos de crédito fiscal con los cuales naturalmente se podría compensar el débito, ya que la cantidad de crédito fiscal acumulado es de tal magnitud que después de la depuración realizada por la Administración, no se llega a producir débito fiscal alguno a favor del fisco sino una reducción del crédito fiscal.

El art. 47 de la Ley 2492 (CTB) establece que los intereses son calculados sobre el tributo omitido, es decir que si no existe tributo omitido tampoco existen intereses, siguiendo el mismo razonamiento tampoco existe la multa por omisión de pago establecida en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y art. 42 del D.S. 27310.

### **3. Impugnación de Fondo - Depuración de notas fiscales**

#### **a) Facturas sin originales existentes**

Como producto del proceso de nacionalización, la documentación de gestiones pasadas debe pasar por un proceso de búsqueda en archivos de Santa Cruz y Cochabamba, por esta razón no se presentó ante la Administración Tributaria en la etapa de presentación de descargos; sin embargo, serán presentadas bajo juramento de reciente obtención.

#### **b) Facturas por gastos no relacionados (servicios prestados por Petrobrás Energía S.A.)**

La Administración Tributaria depuró la factura N° 879 de 20 de mayo de 2004 emitida por Petrobrás Energía S.A. Sucursal Bolivia (PESA) por Bs480.397,27 que generó un crédito fiscal de Bs62.451,64.-, esta factura se emitió por concepto del servicio de gerencia de logística que PESA prestó a la entonces denominada Empresa Boliviana de Refinación (EBR), para la presentación de dichos servicios PESA asignó a diferente personal entre los que se encontraba Roberto Quinteros sin que EBR hubiera tenido relación de dependencia con él o los funcionarios encargados de la prestación del servicio.

Por las características de la industria el desarrollo de intangibles, como la logística, es celosamente cuidada de manera que normalmente los servicios son prestados por empresas del mismo grupo corporativo, optando en algunas ocasiones por asignar a esos costos la figura de repase o reintegro que implica el reembolso de dinero de una a otra, sin generar el pago del IT o el IVA; sin embargo, el fisco no se perjudica porque la factura que emite PESA no solamente refleja la realidad económica de la operación, sino que está

respaldada por una factura que originó un mayor impuesto a pagar, generando el pago del IVA e IT (13%), por lo que se considera que es un servicio vinculado con la actividad sujeta al tributo e imprescindible para el desarrollo normal de las operaciones de la empresa.

### **c) Facturas por seguro de salud adicional**

Los pagos por seguro médico adicional realizados a la compañía aseguradora “Alianza Cia. de Seguros y Reaseguros” por Bs329.853,11.- son independientes de los aportes a la Caja Petrolera en cumplimiento del Código de Seguridad Social y tienen la única finalidad de cubrir la imperante necesidad de otorgar seguridad a los empleados y obreros, en marcos razonables de igualdad, no encontrándose en ellos la libertad de elegir si quieren o no seguro adicional o el tipo de cobertura, según consta en las planillas de sueldos que serán presentadas en el momento procedimental correspondiente, por lo que no puede ser considerado como un seguro delegado conforme al art. 20 del Código de Seguridad Social y no constituyen ingresos gravados por RC-IVA, sino gastos de la empresa vinculados con la actividad, de acuerdo a lo establecido en el art. 8 inciso a) de la Ley 843 (LRT) y el art. 8 del D.S. 21530.

Este tipo de seguros adicionales fue desarrollado en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006 y aunque la Administración Tributaria minimice su aplicación al señalar que no es jurisprudencia, está obligada a su cumplimiento porque constituyen precedentes administrativos.

Por otra parte, si la Administración pretende asignarle al seguro privado adicional el carácter de un ingreso gravado por el RC-IVA, deberá demostrarlo en un proceso administrativo para cada uno de los sujetos pasivos de dicho impuesto, caso contrario la compañía estaría asumiendo defensa de derechos de terceros, violentando su derecho de defensa.

Por lo expuesto, solicita revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009, restituyéndose a tal efecto el crédito fiscal indebidamente depurado.

## **CONSIDERANDO II:**

### **II.1 Auto de Admisión**

Mediante Auto de 23 de julio de 2009, cursante a fs. 141 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Refinación (YPFB REFINACIÓN S.A.), contra la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN.

## **CONSIDERANDO III:**

### **III.1 Contestación de la Administración Tributaria**

La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN, mediante memorial presentado el 11 de agosto de 2009, que cursa a fs. 148-150 del expediente, contestó el Recurso de Alzada interpuesto por YPFB Refinación S.A., manifestando que:

#### **1. De la prescripción de los periodos abril y mayo de 2004**

El art. 29 del D.S. 27310 establece que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria se realiza mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación, el inc. b) del citado artículo menciona que se realizan determinaciones parciales, comprendiendo la fiscalización de uno o más impuestos y de determinados periodos y no integralmente, por tanto no es necesario que la orden de verificación tenga el rótulo de fiscalización para que tenga efecto legal, en consecuencia el inicio del proceso de verificación se dio cuando fue notificado el 31 de diciembre de 2008, fecha a partir de la cual la prescripción se encontraba suspendida hasta seis meses, ya que en ninguna parte de la Ley 2492 (CTB) dice que el procedimiento de fiscalización tiene mayor valor y formalidad que la verificación.

## **2. De la inexistencia del tributo omitido y cálculo de intereses y multa**

El tributo omitido se determinó en base a la documentación fiscalizada sobre base cierta y la multa corresponde por haberse calificado la conducta como omisión de pago por lo que se aplica la multa del 100% sobre el tributo omitido.

La Administración Tributaria no realiza rectificaciones de oficio sino que estas deben ser realizadas por el contribuyente antes de la emisión de la resolución determinativa, respecto al superabundante crédito fiscal debe ser invocado por el contribuyente en las mismas formalidades presentando los respaldos necesarios para poder validar el crédito fiscal de acuerdo al art. 8 de la Ley 843.

Por otro lado el art. 37 del D.S. 27310 establece que las compras por importes mayores a cincuenta mil UFV deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

## **3. De la Impugnación de Fondo - Depuración de Notas Fiscales**

### **a) Facturas originales inexistentes**

Los arts. 25 y 36 del Código de Comercio señalan la obligación de llevar una contabilidad adecuada además de conservar la documentación y presentarla a exigencia de la Autoridad competente y respaldar de esta manera todas sus operaciones, siendo que el recurrente reconoce que no tiene la documentación razón por la cual no la presentó a la Administración Tributaria en su oportuno requerimiento, no puede ahora presentarla como prueba de reciente obtención ya que siempre tuvo esos documentos en su poder.

### **b) Facturas por gastos no relacionados por servicios prestados por PESA**

Las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/0123/2006 y STG/RJ/0156/2007 entre otras, establecen una línea doctrinal referida a que el contribuyente para beneficiarse con el cómputo del

crédito fiscal producto de las transacciones que declara debe cumplir con tres requisitos que son: 1) Estar respaldado con factura original, 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente, siendo evidente que el recurrente no ha cumplido con los referidos requisitos ya que usó el crédito fiscal en actividades que no le corresponden a su rubro.

Con referencia a las figuras de repase o reintegro, no son aplicables a la interpretación del inc. b) del art. 4 del D.S. 21532 porque la rendición de cuentas no se demostró jamás.

#### **c) Facturas por seguro de salud adicional para dependientes**

Las facturas observadas por este concepto fueron indebidamente apropiadas por la empresa recurrente ya que pertenecen al personal dependiente por tratarse de otros ingresos y compensaciones extraordinarias ya sea en efectivo como en especie de acuerdo al inc. d) del art. 19 de la Ley 843; de igual forma el art. 8 del D.S. 21530, señala que el crédito fiscal computable al que se refiere el inc. a) art. 8 de la Ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Por lo expuesto, solicita confirmar en todas sus partes la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009.

#### **CONSIDERANDO IV:**

##### **IV.1 Presentación de prueba**

Mediante Auto de 12 de agosto de 2009, cursante a fs. 151 del expediente administrativo, se sujeta el proceso a plazo probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose este Auto al recurrente y al recurrido el 12 de agosto de 2009, como consta en las diligencias cursantes a fs. 152-153 del expediente.

Durante la vigencia del plazo probatorio que fenecía el 1º de septiembre de 2009, el recurrente, presenta y produce prueba la misma que cursa a fs. 163 a 223 y solicita señalamiento de día y hora para recepción de juramento sobre prueba de reciente obtención.

Por su parte, la Administración Tributaria el 17 de agosto de 2009 mediante memorial cursante a fs. 154 del expediente administrativo, ratificó las pruebas presentadas al momento de contestar el recurso de alzada.

#### **IV.2 Alegatos**

Dentro del plazo previsto por en el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), la Administración Tributaria presentó alegatos escritos mediante memorial de 11 de septiembre de 2009, cursante a fs. 238-239 del expediente administrativo.

Por otra parte, en merito a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0440/2009 de 11 de diciembre de 2009, la cual resuelve anular obrados hasta el vicio mas antiguo; es decir, hasta el Acta de Audiencia de 18 de septiembre de 2009, a fin de que la empresa recurrente pueda exponer sus alegatos; por consiguiente, se señalo Audiencia Pública para la presentación de alegatos orales para el día lunes 12 de abril de 2010 a hrs. 10:30, que se llevo a cabo en la hora y fecha señaladas conforme el Acta de Audiencia Pública de Alegatos Orales cursante a fs. 427-434 del expediente administrativo.

#### **IV.3 Relación de los hechos**

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

**IV.3.1** El 31 de diciembre de 2008 se notificó con la Orden de Verificación N° 7808OVE0045 Form. 7531 de 30 de diciembre de 2008 y el Requerimiento F-4003 N° 95500 para el inicio de la verificación del Crédito Fiscal IVA de la empresa recurrente, correspondiente a los periodos **abril y mayo/2004** (fs. 2-9 del cuaderno I de antecedentes).



- IV.3.2** El 16 de enero de 2009, el recurrente mediante cite YPFBR-GEFIN 014/2009, solicitó a la Administración Tributaria que el trabajo de verificación se realice en sus instalaciones debido a la considerable cantidad de documentación para revisar; lo cual mereció una respuesta afirmativa del ente recaudador mediante el proveído N° 23 de 19 de enero de 2009 (fs. 13-15 del cuaderno I de antecedentes).
- IV.3.3** El 4 de marzo de 2009, se emitió el informe con cite SIN/GSH/DFSC/INF. N° 000167/2009 que señaló que como resultado de la revisión impositiva se determinaron reparos a favor del Fisco por un importe de 3.472.929.- UFV equivalentes a Bs5.210.470.- además, indicó que la posición del Departamento de Fiscalización en cuanto a la tipificación y calificación preliminar de la conducta es omisión de pago y finalmente recomendó la notificación con la vista de cargo respectiva (fs. 836-841 del cuaderno V de antecedentes).
- IV.3.4** El 16 de marzo de 2009, se notificó tanto el informe que antecede como la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DF/VC/7808OVE0045/0017/2009 de 10 de marzo de 2009 en la que se realizó la liquidación preliminar, estableciendo una deuda tributaria de Bs5.210.470.- importe que incluye el tributo omitido actualizado, el interés respectivo y la sanción por omisión de pago, solicitando se conformen las observaciones ya sea cancelando a través de boletas de pago o a través de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias (fs. 842-856 del cuaderno V de antecedentes).
- IV.3.5** El 2 y 6 de abril de 2009, mediante cites YPFBR-GEFIN- 061/2009 y YPFBR-GEFIN- 147/2009, la empresa recurrente presentó descargos a la observación de facturas originales inexistentes, adjuntando 209 fotocopias de facturas y sus originales para la verificación correspondiente (fs. 885-917 del cuaderno V de antecedentes), y asimismo presentó descargo a las facturas observadas por no estar relacionadas a la actividad por los siguientes conceptos: 1) alimentación de personal propio de Refinería Gualberto Villarroel; 2) servicio de atención de enfermería en los predios de las Refinerías Guillermo Elder Bell y Gualberto Villarroel; 3) compra de bienes

de uso; 4) ropa de trabajo; 5) facturas por servicios prestados por Petrobrás Energía S.A. a EBR; 6) hospedaje de personal dependiente; y 7) comisiones bancarias (fs.918-987 del cuaderno V de antecedentes).

**IV.3.6** El 15 de abril de 2009, mediante memorial la empresa recurrente presentó los descargos a los reparos contenidos en la vista de cargo, señalando que respecto a las facturas originales inexistentes cuya base imponible asciende a Bs10.126.769,07.- las mismas se encuentran dispersas en los diferentes almacenes y archivos de Santa Cruz y Cochabamba y por esta razón no habían sido oportunamente presentados, indicó además que serían presentadas hasta antes del último día de plazo para la emisión de la resolución determinativa.

Respecto a las facturas no relacionadas con la actividad de la empresa manifestó que desconocían el tratamiento tributario que PESA hubiera dado a la relación con Roberto Quinteros por la que prestó un servicio especializado en logística a la empresa recurrente, el mismo que está relacionado con la actividad y tiene como respaldo los medios fehacientes de pago (certificados bancarios).

Sobre la observación al seguro adicional indicó que las características de la actividad representan un alto riesgo para el personal que las desarrolla y por esta razón se contrataba un seguro de salud adicional que brinde atención inmediata ante cualquier emergencia, respaldando esta posición con lo manifestado en la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0314/2006 (fs. 891-895 del cuaderno de antecedentes, cuerpo 5).

**IV.3.7** El 30 de abril de 2009, mediante carta la empresa recurrente solicitó la restitución del crédito fiscal comprometido para sustentar la solicitud de devolución impositiva correspondiente a los periodos fiscales de abril y mayo de 2004, señalando que en vista de que no se emitieron los respectivos CEDEIM's la solicitud se sustentaba en el inc. 4) del art. 6 de la RND 10.0021.05 (fs.1021 y 1022 del cuaderno VI de antecedentes).

- IV.3.8** El 6 de mayo de 2009, mediante cite YPFBR-GEFIN-174/2009, el recurrente comunicó a la Administración Tributaria que ante la imposibilidad de rectificar en el Portal Newton, desistió de las solicitudes de restitución de crédito fiscal relacionado a exportaciones (fs. 1020 del cuaderno VI de antecedentes).
- IV.3.9** El 2 de junio de 2009, se emitió el Informe de Conclusiones SIN/GSH/DF/INF/0706/2009 en el que dando validez a la documentación presentada en calidad de prueba y a los pagos efectuados mediante boletas de pago, se modificaron los resultados obtenidos en la vista de cargo, quedando un importe de Bs10.246.249 con un impuesto a favor del Fisco de Bs1.332.012 para la emisión de la resolución determinativa (fs. 1040-1047 del cuaderno VI de antecedentes).
- IV.3.10** El 15 de junio de 2009, se notificó al recurrente con la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009, en la cual estableció de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas de YPFBR S.A., correspondientes al crédito fiscal IVA de los periodos **abril y mayo/2004**, por un total de 3.836.510.-UFV equivalentes a Bs5.850.448.- que incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago aplicable de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 1050-1064 del cuaderno VI de antecedentes).
- IV.3.11** El 6 de julio de 2009, el recurrente interpuso Recurso de Alzada ante esta instancia recursiva, solicitando la Revocatoria Total de la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009 (fs. 121-126 del expediente administrativo).
- IV.3.12** El 11 de agosto de 2009, la Administración Tributaria contestó el recurso de alzada interpuesto por el recurrente negando en todos sus extremos y asimismo, solicitó que se emita resolución confirmando la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009 (fs. 148-150 del expediente administrativo).

**IV.3.13** El 22 de septiembre de 2009, esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0139/2009, la cual resolvió Confirmar la referida resolución determinativa (fs. 254-264 del expediente administrativo).

**IV.3.14** El 13 de octubre de 2009, el recurrente interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0139/2009 emitida por esta Autoridad de Impugnación Tributaria (fs. 286-293 del expediente administrativo).

**IV.3.15** El 11 de diciembre de 2009, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0440/2009 la cual resolvió ANULAR obrados hasta el vicio mas antiguo; es decir, hasta el Acta de Audiencia de 18 de septiembre de 2009 inclusive, a fin de que YPFB Refinación SA, pueda exponer sus alegatos, en aplicación del art. 210-II de la Ley 3092 (Título V del CTB); conforme al inc. c) del art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB) (fs. 395-407 del expediente administrativo).

#### **CONSIDERANDO V:**

##### **V1. Fundamento Técnico Jurídico**

La empresa recurrente plantea los siguientes argumentos de forma: **1.** Prescripción de los periodos abril y mayo/2004, debido a que el Procedimiento de Fiscalización se inicia con la notificación de la "Orden de Fiscalización", que es el presupuesto necesario para dictar la vista de cargo y no con otro tipo de actos administrativos que pudieran ser similares o tener denominaciones distintas, entendiendo que notificar con una orden de verificación tiene finalidades, procedimientos y consecuencias jurídicas totalmente distintas, en este sentido la notificación con la orden de verificación no interrumpe ni suspende el cómputo de la prescripción por no adecuarse a ninguna de las causales establecidas expresamente por los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB) ya que no dio inicio a ningún procedimiento de fiscalización. **2.** La cantidad de crédito fiscal acumulado de YPFB Refinación S.A. es suficiente para cubrir la depuración realizada por la Administración por lo que no se llega a producir débito fiscal alguno a favor del fisco sino una reducción del

crédito fiscal, el art. 47 de la Ley 2492 (CTB) establece que los intereses son calculados sobre el tributo omitido, es decir que si no existe tributo omitido tampoco existen intereses, siguiendo el mismo razonamiento tampoco existe la multa por omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y art. 42 del D.S. 27310.

Impugna en el fondo indicando que **3.** Respecto a la depuración de notas fiscales, existen: **a) Facturas sin originales existentes**, como producto del proceso de nacionalización, la documentación de gestiones pasadas debe pasar por un proceso de búsqueda en archivos de Santa Cruz y Cochabamba, por esta razón no se presentó ante la Administración Tributaria en la etapa de presentación de descargos; sin embargo, serán presentadas bajo juramento de reciente obtención. **b) Facturas por gastos no relacionados** (servicios prestados por Petrobrás Energía S.A.), la Administración Tributaria depuró la factura N° 879 de 20 de mayo de 2004 emitida por Petrobrás Energía S.A. Sucursal Bolivia (PESA) que se emitió por concepto del servicio de gerencia de logística que PESA prestó a la entonces denominada Empresa Boliviana de Refinación (EBR), para la presentación de dichos servicios PESA asignó a diferente personal entre los que se encontraba Roberto Quinteros sin que EBR hubiera tenido relación de dependencia con él o los funcionarios encargados de la prestación del servicio; y **c) Facturas por seguro de salud adicional**, los pagos por seguro médico adicional realizados a la compañía aseguradora "Alianza Cia. De Seguros y Reaseguros" son independientes de los aportes a la Caja Petrolera en cumplimiento del Código de Seguridad Social y tienen la única finalidad de cubrir la imperante necesidad de otorgar seguridad a los empleados y obreros en marcos razonables de igualdad, no encontrándose en ellos la libertad de elegir si quieren o no seguro adicional o el tipo de cobertura, por lo que no puede ser considerado como un seguro delegado conforme al art. 20 del Código de Seguridad Social y no constituyen ingresos gravados por RC-IVA, sino gastos de la empresa vinculados con la actividad, de acuerdo a lo establecido en el art. 8 inciso a) de la Ley 843 (LRT) y el art. 8 del D.S. 21530 conforme la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006.

#### **V.1.1 Respecto a la prescripción de los periodos abril y mayo/2004**

Con carácter previo a las consideraciones del fondo del recurso planteado, es necesario que esta autoridad constate con veracidad la prescripción invocada por la

empresa recurrente respecto al derecho que tiene el Estado de controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos de acuerdo a lo señalado en el numeral I del art. 59 de la Ley 2492 (CTB); y solo en caso de evidenciarse que no operó la prescripción argumentada por el recurrente, se ingresará al análisis y resolución de los fundamentos esgrimidos por las partes.

El recurrente argumenta la prescripción de los periodos abril y mayo/2004, debido a que la notificación con la orden de verificación no interrumpe ni suspende el cómputo de la prescripción por no adecuarse a ninguna de las causales establecidas expresamente por los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB) ya que no se dio inicio a ningún procedimiento de fiscalización.

Al respecto, se debe señalar que la Autoridad General de Impugnación Tributaria máxima instancia administrativa facultada para resolver en última instancia los actos definitivos de la Administración Tributaria, mediante resoluciones de recurso jerárquico ya emitió criterio sobre temas similares con relación al punto que plantea la empresa recurrente, de modo que esta instancia de alzada a fin de emitir uniforme pronunciamiento sobre un tema de similares características entrará a considerar dichos precedentes administrativos.

En ese entendido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0463/2009 de 28 de diciembre de 2009, respecto a la suspensión del cómputo de la prescripción, señaló textualmente lo siguiente: "(...) ix. Respecto a la interpretación de la Resolución de Alzada con relación a la causal de suspensión para el período noviembre de 2004, que establece que la notificación, de 16 de abril de 2008, con la Orden de Verificación Externa 0008OVI0008, según el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), suspendió el curso de la prescripción que debió producirse el 31 de diciembre de 2008, y que fue extendido por seis meses, concluyendo este plazo el 30 de junio de 2009, pero que durante este plazo la Administración Tributaria, notificó la Resolución Determinativa el 29 de junio de 2009, con anterioridad al cumplimiento del período de prescripción, lo que hace inviable la posición de la sujeto pasivo respecto a la prescripción. x. Cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en los arts. 31 y 32 del DS 27310 (RCTB), y tal como señala la recurrente, existen diferencias entre los procedimientos de fiscalización y verificación; por lo tanto, dado que el art. 62-I de

la Ley 2492 (CTB) sólo se refiere al **inicio de la fiscalización**, no es aplicable al presente caso, cuando se trata de la notificación con un procedimiento de verificación, no pudiendo esta instancia jerárquica realizar una interpretación extensiva de una causal de suspensión de la prescripción no prevista en la Ley 2492 (CTB), por lo que se establece que no se ha suspendido el término de prescripción por seis meses más y concluyó el 31 de diciembre de 2008 (...).

De igual forma mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2009 de 28 de diciembre de 2009 respecto a los procedimientos de verificación y fiscalización, la Autoridad General de Impugnación Tributaria señaló lo siguiente: "(...) xii. Cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en los arts. 29, 31 y 32 del DS 27310 (RCTB), y tal como señala el recurrente, existen diferencias entre los procedimientos de fiscalización y verificación; por lo tanto, dado que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) sólo se refiere al **inicio de la fiscalización**, no es aplicable al presente caso, cuando se trata de la notificación con un **procedimiento de verificación**, no pudiendo esta instancia jerárquica realizar una interpretación extensiva de una causal de suspensión de la prescripción no prevista expresamente en la Ley 2492 (CTB), por lo que se establece que no se ha suspendido el término de prescripción por seis meses más y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

xiii. A mayor abundamiento cabe señalar que la Ley 2492 (CTB) establece diferentes actos o procedimientos por los que el SIN puede efectuar su función recaudadora, tal como puede advertirse en los arts. 66 num. 1), 95-I, y 100 de la Ley 2492, que establecen que la Administración Tributaria tiene la facultad de controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar, en cuyo sentido, determina los pasos procedimentales que se deben seguir en los diferentes procesos de verificación o fiscalización, como se evidencia en los arts. 103 y 104 de la referida Ley, y más en esta última, se deja claramente establecidas las diferencias entre dichos procedimientos al señalar que: **"...la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización..."**; asimismo la diferencia se encuentra plasmada en los arts. 29, 31 y 32 del DS 27310 (RCTB), por lo que se ratifica que solo **la orden de fiscalización** suspende el término de prescripción, criterio adoptado por esta instancia jerárquica entre otras, en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0403/2009, de 13 de noviembre de 2009 y 0456/2009 de 11 de diciembre de 2009 (...).

Del mismo modo, la doctrina tributaria señala que existen principios generales para la prescripción, indicando entre partes lo siguiente: “(...) a) *todo lo relativo a la prescripción tributaria debe estar regulado por la ley, sin que pueda ser modificada por voluntad de las partes (...)* 3) **INICIACIÓN DEL CURSO DE LA PRESCRIPCIÓN.** Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales (...).”<sup>10</sup>, asimismo, respecto a la suspensión señala: “(...) La suspensión subsistirá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso administrativa o judicial (...). (Horacio A. García Belsunge, Derecho Tributario Tomo I, pag. 172 y 174).

De esta manera, de acuerdo a lo señalado precedentemente, se tiene por una parte 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 dicha facultad; y por otra parte, establece claramente que de acuerdo a las facultades específicas de la Administración Tributaria como es el de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación entre otras, mismas que están señaladas en el art. 66 de la misma ley señala que se puede iniciar distintos procesos ya sea de verificación o fiscalización; no obstante, el D.S. 27310 (RCTB) a través de los artículos 29, 31 y 32 deja claramente establecida las diferencias entre el procedimiento de verificación y el procedimiento de fiscalización describiendo sus diferentes alcances respecto a los impuestos, periodos y hechos.

Ahora bien, es importante distinguir entre la suspensión y la interrupción de la prescripción, existe **SUSPENSION** 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 computo del plazo; por otra parte existe **INTERRUPCION** 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.



De lo que se puede advertir que la prescripción debe estar regulada de acuerdo a lo señalado en la ley específica, en el caso que nos ocupa la Ley 2492 (CTB) en los arts. 59 al 62 disponen claramente el plazo de la prescripción y los actos administrativos que están facultados 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; y 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.

De todo lo expuesto y de acuerdo a la revisión y compulsas de los antecedentes, se evidenció que el recurrente fue notificado con una **Orden de Verificación (OVE)** el 31 de diciembre de 2008, tal acto no es causal para interrumpir el curso de la prescripción, en consecuencia de acuerdo al num. I de los arts. 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB), los periodos observados abril y mayo 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 comenzó a operar la prescripción; consecuentemente, la notificación de 15 de junio de 2009 con la Resolución Determinativa N° 52/2009 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.

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

**POR TANTO:**

El suscrito Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículo 132° y 140° inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley 2492), de 4 de agosto de 2003 y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009

**RESUELVE:**

**PRIMERO: REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Determinativa N° 52/2009 de 10 de junio de 2009, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN, de conformidad a lo dispuesto en el art. 212 inc. a) de la Ley 2492 (CTB) y a los argumentos técnicos-jurídicos que anteceden.

**SEGUNDO:** En cumplimiento a lo dispuesto por el art. 140 inc. c) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 4 de agosto de 2003), remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución a la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

DVO/mecha/mapa/apib/fta/hjc  
ARIT-SCZ/0039/2010