

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0197/2009

La Paz, 28 de mayo de 2009

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009**, del Recurso de Alzada, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Mónica Patricia Maluenda Águila de Belo.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Edwin Hurtado Urdininea.

Número de Expediente: **AGIT/0147/2009//CHQ/0115/2008.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Mónica Maluenda Águila de Belo (fs. 82-87vta. del expediente); la Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada (fs. 61-73 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0197/2009 (fs. 96-121 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Mónica Maluenda Águila de Belo interpone Recurso Jerárquico (fs. 82-87vta. del expediente) impugnando la Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009, emitida por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca. Expone los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada confirmó la Resolución Determinativa 94/2009 (debió decir 2008), con las siguientes razones 1) que la deuda tributaria quedó extinguida por el pago efectuado; 2) que el único recurso posible ante el pago y extinción de la obligación es la Acción de Repetición, pues el recurso interpuesto contra la Resolución Determinativa no cumple con la condición impuesta por la Autoridad de Alzada; y 3) que el Acta de Acciones y Omisiones es correcta por la información brindada por la contribuyente, constituyéndose en parámetro para la

determinación tributaria (confirmada en su integridad en la determinación con base cierta).

- ii. Continúa que no es evidente que la deuda tributaria hubiera quedado extinguida por pago total, pues la Resolución Determinativa de manera textual señala: *“Artículo 7.- Deja constancia del carácter parcial de esta determinación, que sólo comprende los aspectos mencionados y los elementos de juicio tomados en cuenta”*, situación que hace inviable cualquier extinción de la obligación como indica el art. 51 de la Ley 2492 (CTB), debido a que la Administración Tributaria tiene la potestad de ejercer nuevamente la facultad de verificación, fiscalización y determinación sobre los impuestos y períodos, es decir, que la Resolución Determinativa está sujeta a mutaciones cuando así lo prefiera o condicione esa institución tantas veces sea requerido, siendo la declaración extintiva de la deuda tributaria una mera suposición que no cumple con el presupuesto principal de la extinción de la obligación en sí misma, es decir, la liberación del deudor.
- iii. Señala que la presentación de pago, dado que el deudor no se benefició en ningún momento con la liberación de la obligación tributaria determinada sobre base presunta (aunque el SIN exprese que es base cierta) y que fue objetada ante la autoridad de Alzada por la excesiva carga tributaria impuesta sobre la base de métodos nada técnicos que ni siquiera se asoman a la realidad económica del período verificado y fiscalizado, no pueden entenderse como una proposición de extinción de la obligación que perjudique la prosecución de impugnación establecida en la Ley 2492 (CTB).
- iv. Resalta que en la Resolución de Alzada no se encuentra la cita del artículo de la Ley 2492 que establezca la hipótesis de que con el pago se prohíbe y se considera impertinente la impugnación establecida en el Código Tributario, pues sus arts. 143-1) y 195-a) refieren al Recurso de Alzada y su admisibilidad ante actos definidos de la Administración Tributaria como la Resolución Determinativa, condición que se cumplió el momento de presentar el recurso correspondiente en mérito de los arts. 32 de la antigua CPE y 14 de la NCPE.
- v. Manifiesta que el principio de tutela judicial expresado en la SC 1044/03-R, que señala: *“...la garantía de tutela judicial jurisdiccional eficaz, entendida (...) como el derecho que tiene toda persona ante el juez o tribunal competente e imparcial para hacer valer sus derechos o pretensiones, sin dilaciones indebidas. A su vez, (...) se deriva el principio pro actione que tiene a garantizar a todas personas los medios y recursos impugnativos, desechando todo rigorismo y formalismo que impida obtener*

un pronunciamiento judicial sobre pretensiones o agravios invocados”, fue vulnerado por la autoridad de alzada, vulneración que se extiende a los principios del debido proceso y pro actione.

- vi. Indica que no existe norma que prohíba, por el pago efectuado, ejercer el derecho de impugnación de actos definitivos que se consideren agravios o vulneren derechos como las Resoluciones Determinativas emergentes de un proceso de fiscalización, pues los arts. 32 y 14-IV de la NCPE y CPE abrogada, respectivamente, hacen mención del principio que dice: “lo que no está prohibido por la ley está permitido”; en ese sentido, no existe norma alguna que prohíba o limite el ejercicio de derechos como pretende la autoridad recurrida, vulnerando el juicio de aquella autoridad el principio de separación de poderes y reserva legal.
- vii. Refiere que la Ley 2492 (CTB) se ha ceñido en la mayoría de sus articulados al modelo del Código Tributario Iberoamericano (MCTI) propuesto por el CNT, que en su art. 35 permite el pago de adeudo tributario y posterior prosecución del trámite de impugnación previsto en el art.104 del mismo modelo, cuyo espíritu normativo está plasmado en el art. 99 de la Ley 2492 (CTB) pues el mismo establece que a pesar de la realización del pago del adeudo tributario la Administración Tributaria aún está obligada a emitir la correspondiente Resolución Determinativa, acto definitivo que permite la impugnación prevista en el art. 143-1) de la Ley 2492 (CTB) y que no se refiere a ninguno de los documentos señalados en el art. 53-IV de la misma Ley.
- viii. Señala que la competencia de la autoridad de Alzada para revisar procesos de fiscalización, se abriría con el procedimiento de repetición, aspecto que no es evidente, dado que el proceso de fiscalización está ligado con la Resolución Determinativa que queda ejecutoriada vencido el plazo de impugnación, sin que medie ningún otro recurso como la Acción de Repetición que le otorgue el carácter de cosa juzgada e impida la revisión de la determinación por dicho medio o la inhabilitación de la Acción de Amparo Constitucional por el requisito de subsidiariedad; consecuentemente, no existe ningún otro medio pertinente para revisar el proceso de fiscalización in extenso y antes de que la Resolución Determinativa se considere firme y subsistente en razón del vencimiento del plazo para la impugnación.
- ix. Aduce contradicción en el contenido de la Resolución de Alzada respecto al argumento de esta instancia para no ingresar al fondo del recurso pues cuestiona si quedó o no abierta la competencia del Superintendente para resolver en la parte adjetiva o procesal, en la parte sustantiva o material para el conocimiento del

Recurso de Alzada. El razonamiento de Alzada conlleva en su ejecución a la vulneración del derecho de defensa y la seguridad jurídica para la contribuyente pues le prohíbe ejercer los medios legales que por la CPE y la Ley le corresponden.

- x. Considera que la Resolución de Alzada no analizó la prueba preconstituida en el proceso de fiscalización por extinción de la deuda tributaria; además, independientemente de la legitimidad o no del Acta de Acciones y Omisiones, ésta al igual que la prueba preconstituida, requiere de un juicio crítico, razonado y fundamentado, derivado de la confrontación de todas las pruebas, **la normativa** y los principios que existen con anterioridad al caso de estudio; conceptualización que está debidamente explicada como sana crítica y fundamentación en las SSCC 1274/01-R, 1523/04-R y 362/06-R, que aunque no corresponden a la materia explican de manera clara y precisa los principios extrañados.
- xi. Cita a Héctor Villegas para exponer el Principio de Realidad Económica y concluye que la determinación de la obligación tributaria emergente debe en cierta medida ponderarse con la Base Imponible relacionada íntimamente al hecho generador que la produjo; explica que debe entenderse por base imponible, obligación tributaria, hecho generador y su realización, concluyendo que ocurridos los presupuestos legales del hecho generador se determina la obligación tributaria del contribuyente quien funge como deudor ante el fisco y cuya suma líquida debe ser establecida previa determinación correcta de la base imponible, la cual debe ser coherente con la realidad económica del hecho generador suscitado.
- xii. Manifiesta que los agravios expuestos por la contribuyente en su Recurso de Alzada vulneran los principios, derechos y garantías señalados en el memorial del citado recurso. Añade que en lo que respecta al Acta de Acciones y Omisiones, desde un sentido gramatical de las preguntas y respuestas allí sentadas, se tiene que la pregunta del punto referido a la cantidad de pollos vendidos en la ciudad de Sucre y Sucursal Potosí no expresa el período de estudio (temporalidad con relación al hecho generador) y el modo en que fue respondida dicha pregunta: “la venta es variable, como promedio se tiene un total entre 50 a 60 pollos por día entre Sucre y Potosí”; contestación realizada en tiempo presente en correlato a la fecha del Acta en cuestión del 12 de marzo de 2008, es decir, que la respuesta corresponde al hecho generador de los primeros meses del año 2008 y no así a la gestión 2004 como se pretende colegir por la Auditoría Tributaria confeccionada, por lo que cuestiona si considerando los arts. 42, 43 y 45 de la Ley 2492 (CTB), se puede extender un dato lejanamente posterior al hecho generador en estudio para establecer su real magnitud bajo el principio de Realidad Económica.

- xiii. Expresa que en los demás agravios indicados en Alzada, la Superintendencia Regional tiene la capacidad técnica suficiente para determinar lo correcto o no del procedimiento determinativo del tributo; sin embargo, al no haberse abierto la competencia de la Autoridad de Alzada, ésta no analizó a fondo los agravios expuestos, rehuyendo realizar un juicio crítico y sustentado, pero al fundamentar con aseveraciones nada ciertas ni legales a fin de cerrar su competencia para la debida apreciación de la prueba, vulneró los principios de exhaustividad y congruencia.
- xiv. Finalmente, solicita se anule obrados hasta el vicio más antiguo encausando el proceso de impugnación hasta que la Autoridad de Alzada resuelva el recurso de Alzada en su verdadera extensión, conforme a derecho.

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

La Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca (fs. 61-73 del expediente), resuelve confirmar la Resolución Determinativa N° 94/2008 de fecha 10 de noviembre de 2008, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), con los siguientes fundamentos:

- i. En relación a la vulneración de garantías por la obtención de información mediante presión hacia la contribuyente dentro del proceso de fiscalización, señaló que el Acta de Acciones y Omisiones contiene seis preguntas en relación al giro comercial de venta de pollos RIKOS, sin observar en su labrado, que el propósito de las mismas hubiera sido determinar una mayor deuda tributaria; el cuestionario aplicado es claro, objetivo y se relaciona estrictamente con la actividad comercial de la contribuyente, quien respondió de manera voluntaria en presencia de la testigo Meddy Flores Ramallo con CI N° 1052885; siendo las firmas de la contribuyente, de su testigo y de las funcionarias de la Administración Tributaria, las que le asignan al documento todo el respaldo legal necesario para ser utilizado en el proceso de determinación.
- ii. Señala que el reclamo sobre que la información descrita en el Acta de Acciones y Omisiones fue obtenida por el SIN mediante presión, no fue demostrado conforme al art. 76 de la Ley 2492 (CTB), ya que la recurrente se limita únicamente a formular su reclamo, sin aportar la prueba que demuestre sus aseveraciones, por lo que no corresponde ninguna nulidad o anulación de obrados por faltas al debido proceso.
- iii. Sobre la verificación de las declaraciones juradas que estableció ingresos por día y por mes, cuyo resultado excede en Bs239.312,90, sin haberse tomado en cuenta la

compra de insumos en el cálculo presunto para establecer el costo y así guardar proporcionalidad entre ingresos y compras, manifestó que los papeles de trabajo, "Determinación de Ingresos por Pollos y Otros según Acta de Acciones y Omisiones y según Auditoria", se conoció el promedio de la cantidad diaria de pollos de 55 unidades, resultante de la información brindada por la contribuyente en el Acta de Acciones y Omisiones.

- iv. Respecto al reclamo de desconocimiento de la previsión contenida en el art. 43-I de la Ley 2492 (CTB), señaló que según el Acta de Acciones y Omisiones fue la propia contribuyente quien informó las cantidades de pollo que vendía diariamente, referencia utilizada por el SIN para la determinación impositiva; observó, que la recurrente en el proceso de fiscalización tuvo la oportunidad de presentar la información documental necesaria y desvirtuar lo aseverado en el Acta de Acciones y Omisiones, más cuando señaló haber sido sometida a presión o violencia moral por los funcionarios de la Administración Tributaria, lo que no fue probado.
- v. En cuanto a la sobreestimación de ingresos, manifestó que este reclamo tiene la finalidad de revisar la deuda tributaria determinada por el SIN, la misma que fue pagada en su integridad extinguiendo por lógica consecuencia la deuda tributaria, por lo que no corresponde pronunciamiento sobre el particular, a fin de evitar prejuizgos, toda vez que la recurrente tiene la vía legal expedita para pedir su revisión si considera que pagó en forma indebida o en exceso, donde podrá observar la sobreestimación referida. Sin embargo, debe tenerse presente que el promedio diario de pollos vendidos fue obtenido de la información brindada por la propia contribuyente, reflejada en el Acta de Acciones y Omisiones.
- vi. Sobre el análisis de ingresos y egresos y depuración indebida de facturas y otro, reitera que siendo la finalidad del reclamo revisar el procedimiento de fiscalización no obstante de haber pagado en su integridad la deuda tributaria, no corresponde su análisis y pronunciamiento, debido a que la recurrente tiene la vía de la acción de repetición para su respectiva revisión e impugnación; sin embargo, menciona que la instancia jerárquica a través varias Resoluciones, ha marcado la línea doctrinal respecto a los requisitos para la apropiación de crédito fiscal, que la tenencia de la factura original, la transacción efectivamente realizada y la vinculación con la actividad del sujeto pasivo.
- vii. Por otro lado, de la decisión expresada en la Resolución Determinativa impugnada se conoce que la contribuyente pagó la deuda tributaria por un total de 80.257.-UFV que incluyó 67.095.- UFV por Tributo Omitido; 11.662.-UFV por concepto de Sanción

por Omisión de Pago; 1.000.- UFV por Multa establecida en el Acta de infracción N° 125528; 500.- UFV por Acta de Contravención Tributaria N° 10080028, la misma que en el Art. 5 de la Resolución Determinativa N° 94/2008 es declarada como extinta por propia voluntad de la contribuyente.

viii. Por consiguiente al haber sido pagada de manera voluntaria la totalidad de la deuda tributaria como manifiesta la contribuyente en su Recurso de Alzada, estableció que si bien la vía impugnación establecida en los arts. 143-1) y 195-a) de la Ley 2492 (CTB), está destinada a recurrir contra las Resoluciones Determinativas libradas por la Administración Tributaria, no se adecua al presente caso, debido a la extinción de la deuda tributaria por propia voluntad de la contribuyente, quedando abierta a criterio o determinación volitiva de la recurrente la previsión establecida en el art. 121 de la Ley 2492 CTB), referida a la Acción de Repetición, concordante con lo dispuesto en el art. 16-I del DS 27310 (RCTB).

ix. En consecuencia, manifestó que su competencia para conocer las pretensiones de la recurrente sobre revisión del proceso de fiscalización y sus alcances recién quedaría abierta, en caso de operar el presupuesto legal establecido en el art. 122-IV de la Ley 2492 (CTB) que señala: "Cuando se niegue la acción, el sujeto pasivo tiene expedita la vía de impugnación prevista en el Título III de este Código".

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 20 de abril de 2009, mediante nota STR-CHQ-SCR 0016/2009, de 17 de abril de 2009, se recibió el expediente STR/CHQ. 0115/2008 (fs. 1-90 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 21 de abril de 2009 (fs. 91-92 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 22 de abril de 2009 (fs. 93 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **8 de junio de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 15 de agosto de 2007, la Administración Tributaria notificó personalmente a Mónica Maluenda Águila de Belo con el Inicio de Fiscalización N° 0007OFE0066, cuyo alcance comprende el IVA, IT, IUE y RC-IVA de los períodos fiscales enero a diciembre de 2004; asimismo, notificó el Requerimiento F.4003, N° 80594, en el que requirió la presentación de los Formularios 143, 156, 98 y 80, Libros de Compras y Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Planillas de Sueldos, Tributaria y Cotizaciones Sociales, Form. 87, Comprobantes de ingresos y egresos, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestiones 2003 y 2004, Libros de contabilidad, Diario y Mayor, Inventarios, además de documentos de respaldo al gasto (fs. 8-9 de antecedentes administrativos).
- ii. El 20 de agosto de 2007, Mónica Maluenda Aguila de Belo presentó documentación parcial según Acta de Recepción/Devolución de Documentación; el 21 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria, labró Acta de Infracción N° 125528 por el incumplimiento en la obligación de proporcionar la información requerida y sancionó con 1.000.- UFV de acuerdo con el num. 4.1, Anexo A de la RND 10-0021-04, multa que fue cancelada en la misma fecha mediante Boleta Form. 1000 con N° de Orden 8679429659, como señala el Informe GDCH/DF/AI/FE/013/07 y la Resolución Final de Sumario Contravencional N° 112/2007 (fs. 16-19 de antecedentes administrativos).
- iii. El 12 de marzo de 2008, funcionarios de la Administración Tributaria se apersonaron al domicilio de Mónica Maluenda Águila de Belo, y labraron Acta de Acciones y Omisiones con el fin de recavar información relacionada con la actividad de la

contribuyente, en la cual se da a conocer la forma de venta, la cantidad, el respaldo de las compras, la verificación de los activos fijos en uso y que actualmente el NIT 1054347010 se encuentra inactivo, ejerce actividades con el NIT 1052881018 a nombre de Tatiana Flores Ramallo de Maluenda (fs. 20-21 de antecedentes administrativos).

iv. El 30 de mayo de 2008, la Administración Tributaria emitió el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 10080028, en la que deja constancia de que el incumplimiento de deberes formales relacionado con el registro del Libro de Ventas IVA de la gestión 2004, será procesado de acuerdo con el art. 169 de la Ley 2492 (CTB), la cual se encuentra sancionada con 500.- UFV de acuerdo a la RND N° 10-0021-04 (fs. 899 de antecedentes administrativos).

v. El 4 de junio de 2008, la Administración Tributaria notificó personalmente a Mónica Patricia Maluenda de Belo Águila con el Resumen de Deuda Tributaria, mediante el cual puso en conocimiento que como resultado de la Fiscalización Externa N° 0007OFE0066, por los períodos enero a diciembre 2004 con la demostración de los papeles de trabajo, determinó la deuda tributaria por el IVA, IT e IUE, por un importe de Bs118.446.- equivalentes a 87.418.- UFV, que no incluye la sanción por omisión de pago establecido en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB); asimismo, en aplicación del art. 68 de la referida Ley, el contribuyente podrá presentar por escrito sus descargos y ofrecer todas las pruebas que hacen a su derecho (fs. 900 y 911 de antecedentes administrativos).

vi. El 9 de junio de 2008, la Administración Tributaria procede a la devolución de la documentación presentada por Mónica Maluenda Águila de Belo según acta de 20 de agosto de 2007 (fs. 22 de antecedentes administrativos).

vii. El 9 de junio de 2008, Mónica Maluenda Águila de Belo, mediante nota, solicitó fotocopias de los papeles de trabajo; solicitud que fue atendida por la Administración Tributaria el 11 de junio de 2008 (fs. 912-912vta. de antecedentes administrativos).

viii. El 7 de agosto de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe Final GDCH/DF/IF/FE/001/2008, el que en función a la media de venta de pollos por día por 26 días al mes y aplicado a los 12 meses, estableció ingresos por Bs516.337,90 los cuales fueron comparados con los ingresos declarados en el Form. 143,

surgiendo ingresos no declarados sujetos al IVA e IT; asimismo, efectuó la depuración de facturas de compras por no estar vinculadas a la operación gravada, facturas que no consignan el RUC de la contribuyente, facturas que corresponden a otro período, facturas emitidas a otro nombre y a otro RUC, crédito fiscal sin respaldo e importes sin derecho a crédito, de cuyas observaciones estableció el impuesto omitido de Bs34.864.- por el IVA y Bs7.179.- por el IT. En cuanto al IUE, sobre el análisis de las cuentas de balance y las cuentas de ingresos y gastos, determinó una nueva utilidad neta imponible de Bs176.615,28 que origina un impuesto omitido de Bs44.154.- menos lo cancelado en la DDJJ Original de Bs2.171.- estableció un saldo a pagar de Bs41.983.-; en ese sentido, determinó impuestos omitidos por IVA, IT e IUE por Bs84.026.- y califica preliminarmente la conducta de la contribuyente como omisión de pago en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 915-925 de antecedentes administrativos).

- ix. El 11 de agosto de 2008, Mónica Maluenda Águila de Belo, mediante nota, presentó descargos a la Vista de Cargo N° 10-VC-FE-0007OFE0066-001/2008 (pese a que ésta fue notificada el 14 de agosto de 2008), con el fin de desvirtuar las compras sin respaldo que se justificarían con las retenciones efectuadas y pagadas, en cuanto a las compras no declaradas presenta originales y fotocopias legalizadas así como para los cargos por otros gastos operativos (fs. 976 de antecedentes administrativos).
- x. El 14 de agosto de 2008, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Mónica Maluenda Aguila de Belo, con el Informe Final GDCH/DF/IF/FE/001/2008 y la Vista de Cargo N° 10-VC-FE-0007OFE0066-001/2008, de 7 de agosto de 2008, en la que establece sobre base cierta la deuda tributaria por IVA, IT e IUE en la suma de Bs122.652.- equivalentes a 87.916.- UFV, además de la sanción calificada como omisión de pago y que alcanza a Bs108.763.- equivalentes a 78.118.- UFV (fs. 935-949 de antecedentes administrativos).
- xi. El 18 de agosto de 2008, Mónica Maluenda Águila de Belo, mediante nota, solicitó considerar los descargos presentados el 11 de agosto de 2008, ya que las presentó antes de la notificación con la Vista de Cargo. El 9 de septiembre de 2008, presenta como descargo las fotocopias legalizadas de consumo de agua y electricidad correspondiente a la gestión 2004 (fs. 1068-1 y 1069-1 de antecedentes administrativos).
- xii. El 14 de octubre de 2008, la Administración Tributaria emitió la nota GDCH/DF/757/2008, en la que evaluó los descargos presentados por la contribuyente, aceptando como válidos los referidos a la compras sin respaldo, las

que también se consideran como gasto deducible; asimismo, acepta los descargos por compras no declaradas incluidas en el Estado de Pérdidas y Ganancias, que no fueron consideradas inicialmente, por lo que procedió a reliquidar el impuesto omitido por el IUE de Bs41.893.- a Bs13.942.- y deja establecido que la contribuyente canceló la deuda tributaria por el IT y los accesorios pendientes de pago por rectificatorias efectuadas por el IVA e IT, del período agosto 2004 (fs. 1088-1090 de antecedentes administrativos).

xiii. El 17 de octubre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones GDCH/DF//FE/001/2008, que establece la cancelación de la deuda tributaria por concepto del IT e IUE por un total de Bs40.978.-, importe que no incluye la sanción que alcanza a Bs58.308.- y deja pendiente el pago de la obligación tributaria del IVA y el Acta de contravención N° 10080028 por Bs54.560.- (fs. 1133-1148 de antecedentes administrativos).

xiv. El 12 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria notificó personalmente a Mónica Maluenda Águila de Belo, con la Resolución Determinativa 94/2008, de 10 de noviembre de 2008, que declara pagado el tributo omitido e intereses por el importe de Bs96.055.- equivalentes a 67.095.- UFV por concepto del IVA, IT e IUE de la gestión 2004 y por retenciones IT e IUE períodos octubre y diciembre 2004; declara cancelada la sanción por omisión de pago que alcanzó a 11.662.- UFV y la multa por incumplimiento de deberes formales por 1.500.- UFV, finalmente deja constancia del carácter parcial de la determinación, que sólo comprende los aspectos mencionados y los elementos de juicio tomados en cuenta (fs. 1180-1196 de antecedentes administrativos).

xv. El 22 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico 101/2008, en el cual establece que verificados los pagos en la BDC del SIRAT 2, la contribuyente pagó el total de reparos determinados, incluida la sanción, antes de la notificación con la Resolución Determinativa por lo que recomienda el archivo de obrados (fs. 1200-1202 de antecedentes administrativos).

xvi. El 23 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria notificó en Secretaría a Mónica Maluenda Águila de Belo con el Auto de Conclusión de Trámite N° 101/2008, de 22 de diciembre de 2008, en el cual declara cancelada la obligación tributaria por concepto de la Resolución Determinativa 94/2008 y dispuso el archivo de obrados (fs. 1203-1203vta. antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Ley 843, Texto Ordenado Vigente (TOV).

Art. 4. El hecho imponible se perfeccionará:

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente;

Art. 47. La utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores - supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

Art. 74. El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

ii. Ley 2492. Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 47. (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$$

El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia.

En la relación anterior (r) constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos.

El número de días de mora (n), se computará desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago de la obligación tributaria...

Art. 51. (Pago Total). La obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extinguen con el pago total de la deuda tributaria.

Art. 76. (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando éstos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

Art. 77. (Medios de Prueba).

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho...

III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

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

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención

Art. 92. (Definición). La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

Art. 93. (Formas de Determinación).

II. La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo

cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

Art. 99. (Resolución Determinativa).

I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria.

En caso que la Administración Tributaria no dictara Resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución...

Art. 104. (Procedimiento de Fiscalización).

I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, é investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.

IV. A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.

Art. 121. (Concepto). Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.

Art. 122. (Del Procedimiento).

I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera.

Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva.

IV. Cuando se niegue la acción, el sujeto pasivo tiene expedita la vía de impugnación prevista en el Título III de este Código.

Art. 143. (Recurso de Alzada). El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.
3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.

Art. 156. (Reducción de Sanciones). Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

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

Art. 195. (Recursos Admisibles).

- I. Ante la Superintendencia Tributaria son admisibles únicamente los siguientes Recursos Administrativos:
 - a) Recurso de Alzada; y,
 - b) Recurso Jerárquico.

Art. 201. (Normas Supletorias). Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

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

- I. Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido.

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

iv. Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA).

Art. 36. (Anulabilidad del Acto).

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

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

Art. 16. Repetición.

I. La acción de repetición dispuesta en los Artículos 121 y siguientes de la Ley N° 2492 comprende los tributos, intereses y multas pagados indebidamente o en exceso, quedando facultada, la Administración Tributaria, a detallar los casos por los cuales no corresponde su atención

Art. 29. Determinación de la deuda por parte de la Administración. La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, se clasifican en:

- a) Determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal.
- b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos.
- c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar.
- d) Verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

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

- a) Número de Orden de Fiscalización.
- b) Lugar y fecha.
- c) Nombre o razón social del sujeto pasivo.

- d) Objeto (s) y alcance de fiscalización.
- e) Nombre de los funcionarios actuantes de la Administración Tributaria.
- f) Firma de la autoridad competente.

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

vi. DS 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

Art. 55. (Nulidad de Procedimientos). Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Sobre la extinción de la deuda tributaria por el pago efectuado.

- i. Mónica Maluenda Águila de Belo en su recurso jerárquico manifiesta que la Resolución Determinativa de manera textual señala: *“Artículo 7.- Deja constancia del carácter parcial de esta determinación, que sólo comprende los aspectos mencionados y los elementos de juicio tomados en cuenta”*, situación que hace inviable cualquier extinción de la obligación como indica el art. 51 de la Ley 2492 (CTB), pues la Administración Tributaria tiene la potestad de ejercer nuevamente la facultad de verificación, fiscalización y determinación sobre los impuestos y períodos, por lo que la declaración extintiva de la deuda tributaria sería una mera suposición que no cumple con el presupuesto principal de la extinción de la obligación, que es la liberación del deudor.
- ii. Señala que el pago por una obligación tributaria determinada sobre base presunta (aunque el SIN exprese que es base cierta), objetada ante la autoridad de Alzada por ser excesiva y sobre la base de métodos nada técnicos que ni siquiera se asoman a la realidad económica del período verificado y fiscalizado, no puede entenderse como una proposición de extinción de la obligación.

- iii. En principio cabe señalar que de acuerdo con el art. 92 de la Ley 2492 (CTB) *“la determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia”*; además el art. 93-II de la citada Ley establece que esta determinación puede ser total o parcial y que en ningún caso puede repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, **salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a los hechos gravados** (las negrillas son nuestras).
- iv. Por su parte el art. 51 de la Ley 2492 (CTB) prevé que una de las formas de extinción de la obligación tributaria es el pago total de la deuda tributaria y aún cuando esto suceda antes de la emisión de la Resolución Determinativa, este acto debe ser dictado y notificado en el plazo de 60 días de vencido conforme el art. 99 de la Ley 2492 (CTB).
- v. En el presente caso, de la compulsas y verificación de los antecedentes administrativos se evidencia que los reparos originados en el proceso de fiscalización iniciado con la Orden de Fiscalización Externa N° 0007OFE0066 (fs. 4 y 8 de antecedentes administrativos), fueron cancelados antes de la emisión de la Resolución Determinativa 94/2008, por lo que este acto administrativo en su artículo 2° resolvió declarar pagado el tributo omitido e intereses correspondiente al IVA, IT, IUE de la gestión 2004, así como por las retenciones del IT e IUE de los períodos octubre y diciembre 2004, por un importe total de Bs96.055.- equivalentes a 67.095.- UFV; asimismo, en su artículo 3° declaró pagada la sanción por omisión de pago por un importe de 11.662.- UFV equivalente al 20% del tributo omitido debido al beneficio de la reducción establecida en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB); del mismo modo su artículo 4° declara canceladas las multas por incumplimiento de deberes formales verificados en el proceso de determinación por 1.500.- UFV; finalmente, su artículo 7 deja constancia del carácter parcial de la determinación que sólo comprende los aspectos mencionados y los elementos de juicio tomados en cuenta.
- vi. En este análisis, cabe señalar que el procedimiento de fiscalización según los arts. 104-I de la Ley 2492 (CTB) y 31 del DS 27310, debe iniciarse con una Orden de Fiscalización que establezca su alcance, tributos y períodos, esto con el propósito de poner en conocimiento al sujeto pasivo, desde el inicio, sobre los hechos que comprenderá la fiscalización, evitando de esa manera discrecionalidades por parte de la Administración Tributaria, respecto a la ampliación de obligaciones tributarias o períodos que no se encuentren dentro del objeto de la correspondiente Orden de Fiscalización. En el presente caso, dicho alcance se encuentra circunscrito a los impuestos IVA, IT, RC-IVA e IUE de la gestión 2004 en la modalidad Fiscalización

Total, por lo que, de acuerdo con el art. 29 del DS 27310, la fiscalización practicada a la contribuyente corresponde a una determinación total, por incluir en su objeto todos los impuestos a los cuales se hallaba inscrita en la gestión 2004 (fs. 965-966 de los antecedentes administrativos).

vii. En ese sentido, las observaciones establecidas contra Mónica Maluenda de Belo por la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización surgen del incumplimiento en las obligaciones fiscales relacionadas al IVA, IT e IUE de la gestión 2004 (no se establecieron observaciones por el RC-IVA), es decir sobre impuestos y períodos definidos en la Orden de Fiscalización; además, en cumplimiento del art. 104-IV de la Ley 2492 (CTB), estas observaciones fueron consignadas en la Vista de Cargo N° 10-VC-FE-0007OFE0066-001/2008 (fs. 935-943 de antecedentes administrativos) que conforme prevé el art. 93-II de la Ley 2492 (CTB), en su último párrafo comunica a la contribuyente que *"...la fiscalización llevada a cabo, es parcial y limitada únicamente a los aspectos y conceptos a que se refiere este documento. En consecuencia el SIN podrá investigar y reparar cualquier otro aspecto legalmente cuestionable que no haya sido motivo de revisión, o aún en el caso de haber sido realizada ésta, si la contribuyente hubiese ocultado información que estaba obligada a proporcionar"*.

viii. En ese análisis Mónica Maluenda de Belo en conocimiento de los aspectos observados procedió al pago total de la deuda tributaria considerando para el efecto lo establecido en el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), es decir, que además del tributo omitido, canceló los intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, por lo que de acuerdo con el art. 51 de la Ley 2492 (CTB), el pago total de la deuda tributaria tuvo como efecto la extinción de la obligación tributaria y el reconocimiento expreso de la misma.

ix. Ahora bien, dado que la determinación, en virtud del art. 92 de la Ley 2492 (CTB), también se refiere a la declaración de inexistencia de deuda tributaria, correspondió a la Administración Tributaria emitir la Resolución Determinativa 94/2008, con el propósito de finalizar el procedimiento iniciado con la Orden de Fiscalización Externa, pero con la salvedad de que la deuda tributaria declarada como pagada se encuentra referida al alcance, impuestos y períodos, establecidos en la Orden de Fiscalización Externa, por lo que la Administración Tributaria, en el artículo 7 de la referida Resolución Determinativa, estableció tal previsión; sin embargo, se debe dejar establecido que el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria sobre impuestos y períodos que ya fueron objeto de fiscalización puede hacerse siempre y

cuando ésta demuestre que el contribuyente hubiera ocultado dolosamente información vinculada con hechos gravados, ya que sin el cumplimiento de esta previsión sus facultades no podrán ser ejercidas.

- x. Consecuentemente, el pago efectuado por Mónica Maluenda Águila de Belo, en conocimiento del origen de las observaciones realizadas por la Administración Tributaria se constituye en reconocimiento expreso de la deuda tributaria y por lo tanto extinguen la obligación tributaria.

IV.3.2. Sobre la impertinencia del Recurso de impugnación contra la Resolución Determinativa.

- i. La recurrente, sobre los argumentos de la Resolución de Alzada, observa que no se opera la extinción y que no existe norma que prohíba su derecho de impugnación contra actos definitivos previstos en los arts. 143-1) y 195-a) de la Ley 2492 (CTB), debido a la extinción de la deuda tributaria por pago voluntario, emergentes de un proceso de fiscalización y procedimiento determinativo; con este argumento la autoridad recurrida vulnera el principio de separación de poderes y reserva legal, pues no tiene potestad legislativa para formular condicionamientos legales que la Constitución y la Ley no dispongan.
- ii. Indica que los arts. 32 y 14-IV de la NCPE y CPE abrogada, respectivamente, hacen mención del principio que dice: “lo que no está prohibido por la ley está permitido”. Además refiere que la Ley 2492 (CTB) se ciñe al modelo del Código Tributario Iberoamericano que en su art. 35 permite el pago de adeudo tributario y posterior prosecución del trámite de impugnación según el art.104 del mismo modelo, cuyo espíritu normativo está plasmado en el art. 99 de la Ley 2492 (CTB) que establece que aun realizado el pago del adeudo tributario debe emitirse la Resolución Determinativa, acto definitivo que permite la impugnación según el art. 143-1) de la Ley 2492 (CTB) y que no se refiere a ninguno de los documentos del art. 53-IV de la misma Ley.
- iii. Señala que no es cierto que la competencia de Alzada para revisar el proceso de fiscalización, se abriría con el procedimiento de repetición, pues la fiscalización está ligada a la Resolución Determinativa que queda ejecutoriada, vencido el plazo de impugnación sin que medie ningún otro recurso como la Acción de Repetición que le otorgue el carácter de cosa juzgada e impida la revisión de la determinación por dicho medio o la inhabilitación de la Acción de Amparo Constitucional por el requisito de subsidiariedad.

- iv. Aduce contradicción en el contenido de la Resolución de Alzada respecto al argumento de esta instancia para no ingresar al fondo del recurso pues cuestiona si quedó o no abierta la competencia del Superintendente para resolver en la parte adjetiva o procesal, en la parte sustantiva o material para el conocimiento del Recurso de Alzada. El razonamiento de Alzada conlleva en su ejecución a la vulneración del derecho de defensa y la seguridad jurídica para la contribuyente pues le prohíbe ejercer los medios legales que por la CPE y la Ley le corresponden.
- v. Al respecto el art. 143 de la Ley 2492 (CTB) prevé que el Recurso de Alzada será admitido -entre otros- contra las resoluciones determinativas dentro del plazo perentorio de 20 días improrrogables, computables a partir de la impugnación con el acto impugnado. Asimismo el art. 195-I de la Ley 3092 (Título V del CTB) establece que ante la Superintendencia Tributaria ahora Autoridad de Impugnación Tributaria son admisibles el Recurso de Alzada y el Recurso Jerárquico.
- vi. Al respecto, debido a que en el proceso de fiscalización total correspondiente a la gestión 2004, la contribuyente de manera voluntaria canceló la totalidad de la deuda tributaria conforme a lo dispuesto en el art. 51 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria, con competencia administrativa, emitió la Resolución Determinativa impugnada, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera pagado la deuda tributaria, en la que declara extinta la deuda tributaria, siendo en la vía administrativa este acto administrativo impugnabile conforme lo establecen los arts. 143, num. 1 y 195-I inc. a) de la Ley 2492 (CTB).
- vii. En este entendido formalmente procede el recurso de alzada; sin embargo, no corresponde pronunciamiento en el fondo debiendo confirmarse la Resolución Determinativa, por cuanto el pago voluntario del total de la deuda determinada, efectuado incluso antes de dictarse aquel acto administrativo extingue la obligación, con la consiguiente liberación de su calidad de deudor, además de que dicho pago implica un reconocimiento tácito de la obligación, que en su caso tiene derecho a la utilización de la acción de repetición de lo pagado.
- viii. Es decir que en uso de sus derechos y facultades que la normativa tributaria le otorga, la recurrente considere y respalde documentalmente que en el proceso de fiscalización efectuó pagos indebidos o en exceso, le queda la acción de repetición para solicitar a la Administración Tributaria la restitución correspondiente a cualquier concepto tributario, que comprende tributos, intereses y multas pagadas indebidamente o en exceso observando el procedimiento previsto para el trámite, tal como prescriben los arts. 121 y 122 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 16

del DS 27310 y sólo en caso de negativa, el sujeto pasivo tiene expedita la vía de impugnación conforme num. 3 del art. 143 de la Ley 2492 (CTB).

- ix. En consecuencia, debe existir una resolución por la que la Administración Tributaria niegue la acción de repetición, ya que sólo una vez cumplido este presupuesto legal, quedará abierta la competencia tanto en la vía de Alzada y en su caso la vía del Jerárquico para conocer las pretensiones de la recurrente en este punto.

IV.3.3. Sobre la determinación de la deuda tributaria que considera el Acta de Acciones y Omisiones.

- i. La recurrente considera que la Resolución de Alzada no analizó la prueba preconstituida en el proceso de fiscalización debido a la extinción de la deuda tributaria; sin considerar los principios de la sana crítica y la fundamentación establecida en las SSCC 1274/01-R, 1523/04-R y 362/06-R, que aunque no corresponden a la materia explican de manera clara y precisa los principios extrañados. Además cita a Héctor Villegas para exponer el Principio de Realidad Económica, así como los conceptos de base imponible, obligación tributaria, hecho generador y su realización, para concluir que la obligación tributaria se determina ocurridos los presupuestos legales del hecho generador y cuya suma líquida debe establecerse previa determinación correcta de la base imponible coherente con la realidad económica del hecho generador suscitado.
- ii. Manifiesta que en el Acta de Acciones y Omisiones, la pregunta referida a la cantidad de pollos vendidos en la ciudad de Sucre y Sucursal Potosí y la respuesta que se dio, no expresan la temporalidad con relación al hecho generador porque fue realizada en tiempo presente, el 12 de marzo de 2008, correspondiendo el hecho generador a los primeros meses del año 2008 y no así a la gestión 2004 como pretende la Administración, por lo que cuestiona que si considerando los arts. 42, 43 y 45 de la Ley 2492 (CTB), pudiera extenderse un dato posterior al hecho generador para establecer su real magnitud bajo el principio de Realidad Económica.
- iii. Al respecto, el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), en cuanto a la carga de la prueba, dispone que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; y de acuerdo con el art. 77 de la citada Ley pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho y que las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

iv. En relación a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba, el art. 81 de la Ley 2492 (CTB) establece que **las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica** siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse: 1) las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2) las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; y 3) las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

v. Asimismo, el art. 215-II de la Ley 3092 (Título V) prevé que son aplicables a los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 de la Ley 2492 (CTB).

vi. De la compulsión y revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria, con la notificación de la Orden de Fiscalización Externa N° 0007OFE0066, también notificó el Requerimiento N° 80594 (fs. 8-9 de antecedentes administrativos), en el que pidió la presentación de los Formularios 143, 156, 98 y 80; Libros de Compras y Ventas IVA; notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA; Extractos Bancarios; Planillas de Sueldos, Tributaria y Cotizaciones Sociales; Form. 87; Comprobantes de ingresos y egresos; Formulario de Habilitación de Notas Fiscales; Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestiones 2003 y 2004; Libros de contabilidad, Diario y Mayor; Inventarios; además de documentos de respaldo al gasto. Todas ellas fueron presentadas parcialmente el 20 de agosto de 2007 (fs. 16 de antecedentes administrativos).

vii. Posteriormente, el 12 de marzo de 2008, funcionarios de la Administración Tributaria, labraron Acta de Acciones y Omisiones, la cual, sobre la base de preguntas, recogió información sobre la forma de venta y la cantidad vendida, el respaldo de las compras y la verificación de los activos fijos en uso (fs. 20-21 de antecedentes administrativos). Con la información documental y la información recogida en Acta de Acciones y Omisiones, la Administración Tributaria elaboró la cédula "Determinación de Ingresos por Pollos y otros según Acta de Acciones y Omisiones y s/g Auditoría" (fs. 65 de antecedentes administrativos), en la que

muestra que la cantidad de pollos vendidos por día es de 55 unidades y por 26 días al mes, estableció que la cantidad mensual de pollos vendidos por mes de 1.430 unidades, que fueron multiplicados por el precio promedio de venta para obtener los Ingresos por Pollo según Auditoría a los que además añadió Otros Ingresos según Auditoría, obteniendo ingresos totales por Bs516.337,90.- que fueron comparados con los ingresos declarados mensualmente en el Form. 143, de acuerdo con la cédula "Cuadro Comparativo de Ingresos" que consigna la diferencia en la base imponible del IVA por Bs237.312,90.- (fs. 29 de antecedentes administrativos).

viii. Las observaciones citadas precedentemente que inciden en el IVA, IT e IUE, además de otras referidas a la depuración de crédito fiscal y otros ajustes en el IUE, fueron expuestos por la Administración Tributaria a la contribuyente el 4 de junio de 2008, mediante Resumen de Deuda Tributaria (fs. 900 de antecedentes administrativos) y en aplicación del art. 68 de la Ley 2492 (CTB) se le comunica que puede presentar por escrito sus descargos y ofrecer todas las pruebas que hagan a su derecho; asimismo, notificó la Finalización de Fiscalización (fs. 910 de antecedentes administrativos); por su parte Mónica Maluenda Águila de Belo, el 9 de junio de 2008, solicitó fotocopias de los papeles de trabajo (fs. 912 de antecedentes administrativos).

ix. En ese contexto la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 10-VC-FE-0007OFE0066-001/2008, que establece obligaciones tributarias del IVA, IT e IUE, sobre Base Cierta por un importe total de Bs122.652.- por concepto de impuestos omitidos; califica preliminarmente la conducta de la contribuyente como omisión de pago y concede el plazo de 30 días para la formulación y la presentación de descargos. En el citado plazo la contribuyente presentó pruebas con el fin de desvirtuar las compras sin respaldo observadas en el IUE, justificando las mismas con retenciones que efectuó, asimismo presentó descargos a otros gastos operativos que fueron observados también en el IUE (fs. 976-1065 y 1070-1087 de antecedentes administrativos). Las citadas pruebas fueron valoradas por la Administración Tributaria, que mediante nota GDCH/DF/757/2008, de 14 de octubre de 2008, comunicó a la contribuyente que sus descargos fueron considerados como válidos, en cuyo efecto el tributo omitido por el IUE se redujo de Bs41.983.- a Bs13.942.- y en virtud del pago del tributo omitido del IT, más mantenimiento de valor e intereses, de 3 de octubre de 2008 (fs. 1115-1120 de antecedentes administrativos), quedó pendiente el pago de la deuda tributaria del IVA e IUE, la sanción por omisión de pago por el IVA, IT, IUE y Retenciones del IT e IUE.

- x. Finalmente, en aplicación del art. 99 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa 94/2008, de 10 de noviembre de 2008, la cual añade que el reparo del IUE fue cancelado el 17 de octubre de 2008, por un importe total de Bs20.073.- (fs. 1189 de antecedentes administrativos), en tanto que el 4 de noviembre de 2008, canceló el deber formal establecido en Acta de Contravención Nº 10080028 por 500.- UFV y el 7 de noviembre de 2008, canceló el reparo por el IVA, el incumplimiento de deberes formales por rectificatorias IVA e IT, la sanción por omisión de pago por IVA, IT, IUE y las Retenciones del IT e IUE, por un importe total de Bs71.901.- (fs. 1192-1193 de antecedentes administrativos); en este sentido, la Resolución Determinativa 94/2008 declaró la inexistencia de la deuda tributaria.
- xi. En este contexto es evidente que en el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria valoró cada uno de los descargos presentados por la contribuyente de acuerdo con lo establecido en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), vale decir, que las pruebas fueron apreciadas según la oportunidad de su presentación y la pertinencia de éstas con las observaciones realizadas a las obligaciones tributarias, situación que además se verifica en cada uno de los actuados emitidos por la Administración Tributaria, tales como el Informe Final de Fiscalización, la Vista de Cargo, la nota GDCH/DF/757/2008, el informe de Conclusiones y la Resolución Determinativa.
- xii. Sin embargo, la recurrente anota que la instancia de Alzada no valoró las pruebas debido a la extinción de la deuda tributaria por el pago efectuado, sin embargo, cabe indicar que compulsada la Resolución de Alzada, se evidencia que en el punto 7.2 de su fundamentación esa instancia dice: *“Sobre el ejemplo citado, referido a la verificación efectuada de las DD.JJ. Formulario 143, estableciéndose el cálculo de ingresos por día y por mes, cuyo resultado excede la relación de estas DD.JJ. en Bs. 239.312.90, sin haberse tomado en cuenta la compra de insumos en el cálculo presunto para establecer el costo y así guardar proporcionalidad entre ingresos y compra, cabe manifestar que revisados los papeles de trabajo a fojas 65 del Cuadernillo de Antecedentes Nº 1, cursa formulario de Determinación de Ingresos por Pollos y Otros según Acta de Acciones y Omisiones y según Auditoria, periodos enero a diciembre de 2004 (V2-3.6), en el que se conoce la cantidad de pollos vendidos en un promedio diario de 55 unidades, resultante de la información brindada por la contribuyente en el Acta de Acciones y Omisiones de fojas 20-21 del Cuadernillo de Antecedentes Nº 1”.*
- xiii. Además la instancia de Alzada, en el punto 7.3 de su resolución, referido a la sobreestimación de ingresos concluye que *“Sin embargo, se debe tener presente que*

el promedio de pollos vendidos diariamente fue obtenido de la información brindada por la propia contribuyente, reflejada en el Acta de Acciones y Omisiones de fojas 20-21 del Cuadernillo de Antecedentes N° 1”.

xiv. Lo señalado precedentemente demuestra que la instancia de Alzada, a pesar de su argumento, de que su competencia se abriría sólo en el caso de negarse la Acción de Repetición, valoró la prueba que originó los ingresos no declarados determinados por la Administración Tributaria de acuerdo con el art. 215-II de la Ley 3092 (Título V del CTB), como es el caso del Acta de Acciones y Omisiones, cuya información tuvo incidencia sobre los ajustes realizados a las bases imponibles del IVA, IT e IUE; los que sin embargo, no fueron observados ni cuestionados por la recurrente en el proceso de fiscalización quien por el contrario procedió al pago total de la obligación tributaria.

xv. Por otra parte, cabe referirse a la información contenida en el Acta de Acciones y Omisiones de 12 de marzo de 2008, de la compulsa de antecedentes administrativos se evidencia que dentro del alcance de la Orden de Fiscalización y con el fin de recoger información sobre detalles de la actividad que realizaba la contribuyente, funcionarias de la Administración Tributaria se apersonaron al domicilio fiscal de Mónica Maluenda Águila de Belo, momento en el que efectuaron 6 preguntas a la contribuyente, quien de manera voluntaria, en presencia de su Testigo de Actuación, Tatiana Flores Ramallo, con CI 1052885 CH, proporcionó la información requerida, quien además firmó la citada Acta como constancia de que lo actuado fue de libre voluntad, juntamente con su testigo de actuación y las funcionarias de la Administración (fs. 20-21 de antecedentes administrativos).

xvi. En este sentido, la información recogida en la citada Acta de Acciones y Omisiones, labrada en cumplimiento del art. 104-II de la Ley 2492 (CTB), que establece que los hechos u omisiones conocidos por los funcionarios públicos durante su actuación como fiscalizadores, se harán constar en forma circunstanciada en acta, los cuales con las constancias y los descargos presentados por el fiscalizado, dentro de los alcances del art. 68 de la Ley 2492 (CTB), harán prueba preconstituida de la existencia de los mismos, situación concordante con el art. 77 de la citada Ley 2492 (CTB) que prevé que las Actas extendidas por la Administración Tributaria hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

xvii. Además, en el presente caso, de la prueba aportada en el proceso de fiscalización no se evidencia que la contribuyente hubiera objetado la información contenida en el

Acta de Acciones y Omisiones (fs. 20-21 de antecedentes administrativos), conforme prevé el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), por lo que la información contenida en ella se presume legítima, y al haber sido declarada por la propia contribuyente en conocimiento del alcance de la Orden de Fiscalización Externa, fue considerada como cierta y válida para efectos del perfeccionamiento del hecho generador del IVA e IT y su incidencia en el IUE, así como para la cuantificación de la base imponible de los citados impuestos y posteriores ajustes realizados de acuerdo con los arts. 4-a), 47 y 74 de la Ley 843; por lo que el argumento de la recurrente en sentido de que la pregunta y la respuesta referida a la cantidad de pollos vendidos en la ciudad de Sucre y Sucursal Potosí, no expresan la temporalidad con relación al hecho generador, carece de sustento fáctico y legal, más aún cuando de la propia Acta de Acciones y Omisiones se evidencia que la contribuyente en el momento de recogida la información ya no ejercía su actividad comercial, por lo que dicha información no puede referirse a una actividad actual que no tiene movimiento.

xviii. En ese sentido, reconociendo expresamente las observaciones establecidas por la Administración Tributaria, Mónica Maluenda Águila de Belo procedió al pago del total de la deuda tributaria antes de la emisión de la Resolución Determinativa con el fin de acogerse al beneficio de la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB).

xix. Ahora bien, analizando las normas tributarias sobre la validez y eficacia de los actos administrativos, cabe indicar que nuestro ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en los arts. 36-II de la Ley 2341 (LPA) y 55 del DS 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente en materia tributaria en mérito al art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), es decir, **que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.**

xx. Consecuentemente, dado que en el presente caso no se evidencia que la Resolución Determinativa ni la Resolución de Alzada carezcan de los requisitos mínimos, ni tampoco que se hubiera vulnerado el derecho a la defensa de Mónica Maluenda Águila de Belo, más aún cuando a pesar del pago de la deuda tributaria la recurrente pudo interponer su Recurso de Alzada y posteriormente el Recurso Jerárquico; en este sentido corresponde a esta instancia Jerárquica confirmar la Resolución de Alzada que mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa 94/2008 de 10 de noviembre de 2008.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución STR/CHQ/RA 0063/2009, de 13 de marzo de 2009, dictada por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Mónica Patricia Maluenda Águila de Belo, contra la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Determinativa 94/2008, de 10 de noviembre de 2008, que declara cancelada la deuda tributaria emergente del proceso de fiscalización iniciado con la Orden de Fiscalización Externa N° 0007OFE0066; conforme establece el inc. b) del art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Rafael Vergara Sandóval
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria