

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0422/2010

La Paz, 15 de octubre de 2010

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Ronald Gantier Lemoine.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Maria Gutiérrez Alcon.

Número de Expediente: **AGIT/0356/2010//CHQ/0036/2010.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Ronald Gantier Lemoine (fs. 118-120, 126-127 del expediente); la Resolución ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 97-104vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0422/2010 (fs.139-158 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado, y

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Ronald Gantier Lemoine, interpone Recurso Jerárquico (fs. 118-120 y 126-127 del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que en su memorial de Alzada expresó como agravio mayor y más importante el hecho de que fue víctima por segunda vez de abuso por desigualdad tributaria o trato desigual en la aplicación de las leyes tributarias, puesto que frente a muchos ciudadanos que perciben similares o mayores montos salariales fue seleccionado para el cobro coactivo, en franco quebrantamiento de los principios

constitucionales de la igualdad, universalidad, interdependencia, indivisibilidad, generalidad y con mayor grado el principio de la no discriminación en relación al tipo de ocupación y condición económica como funcionario de nivel 3 de la UMRPSFXCH, lo que quebranta el art. 14-II y III de la CPE. Añade que si bien la Administración Tributaria emitió resoluciones determinativas contra algunos contribuyentes de bajos o inferiores ingresos al salario que él percibe, proporcionalmente esas resoluciones han sido la excepción y no la generalidad o universalidad en aplicación de la ley tributaria referente al impuesto RC-IVA, siendo materialmente imposible para el SIN demostrar lo contrario, porque tendría que exhibir el total de los miles de Resoluciones Determinativas que nunca emitió, y menos con la repetición y secuencia casi inmediata con que se hizo en su contra.

ii. Señala que en su memorial de 29 de abril de 2010, de proposición de pruebas reiteró los agravios expuestos anteriormente, extremo que considera que sólo puede ser probado mediante la exhibición de documentos que están en poder del SIN, por lo que solicita se disponga la remisión de los siguientes documentos: a) Registro del total de los contribuyentes RC-IVA correspondientes a los funcionarios públicos de Chuquisaca; b) Registro del total de contribuyentes correspondientes al sector de funcionarios públicos de Chuquisaca sujetos al RC-IVA que fueron sometidos a fiscalización y revisión de sus facturas durante los períodos julio a diciembre de 2006 y enero, febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre de 2007, que son los que corresponden a la revisión que se le efectuó; c) documentación completa del "Proyecto eventuales RC-IVA" que fue el instrumento utilizado por el SIN para la Resolución Determinativa Nº 17-0015-10 y d) informe de Relación Porcentual Estadística entre los contribuyentes RC-IVA de Chuquisaca que deben cubrir este impuesto sobre un salario de Bs5000.- y sobre salarios inferiores a este, documentación con la que señala demostrará la selectividad, parcialidad, carácter excluyente, cuantitativo, mecánico y negligente por parte de la Administración Tributaria.

iii. Por otra parte, indica que no hubo pronunciamiento respecto al agravio de inconstitucionalidad por inequidad en la aplicación de la legislación tributaria incurrido por la Administración Tributaria, puesto que el principio de equidad, igualdad, armonía y equilibrio social se encuentran insertos en el art. 8-II y sgts. de la CPE y la aplicación de la legislación tributaria en términos inequitativos o selectivos importa el quebrantamiento de un principio del Estado Plurinacional; añade que el principio general es reconocido como garantía constitucional en la eficacia y aplicación, por lo que, el agravio que impugna afecta fundamentalmente a su salario como deber

universal de los bolivianos de tributar en función de su capacidad económica conforme a la Ley.

- iv. Arguye que la superabundante prueba presentada a fs. 51 (sobre un más de centenar de facturas) y la cursante en el Cuadernillo de Antecedentes Administrativos N° 1, no fue debidamente cotejada, asimismo señala que los informes técnico jurídicos efectuaron una selección tediosa, parcial y mínima, prescindiendo de al menos calificar y reliquidar los adeudos en función de sus facturas debidamente legitimadas.
- v. Señala que denunció como pruebas de irregularidad contra el debido proceso, las citaciones o notificaciones cursantes en antecedentes administrativos que no llevan firma y que no cumplen las formalidades supletorias legales, añade que fue notificado en su domicilio en día feriado, con una notificación que llevaba un registro antelado; asimismo expresa que cuando se apersonó al SIN acordaron que se revisarían y cruzarían nuevamente las facturas señaladas como válidas y de esta forma se reduciría el monto del cargo; sin embargo, esta revisión no se efectuó manteniéndose invariable el cargo final.
- vi. Cuestiona la facultad de verificación que prefiere a unos sujetos pasivos frente a otros, así también el poner bajo mayor sospecha de declaración incorrecta a sujetos pasivos seleccionados por su nivel de ingresos, sin que este hecho represente discriminación o trato inequitativo, además, cuestiona si la responsabilidad debe ser descargada únicamente en el sujeto pasivo y no compartida con el emisor de las facturas y por los propios fiscalizadores; y si las potestades del SIN pueden auto relevarse en el proceso fiscalizador siendo el usuario solo un receptor pasivo de los recibos del crédito fiscal para el pago del IVA, si la recepción por parte del SIN solamente es un acto unilateral del contribuyente carente de responsabilidad por parte de la Autoridad Tributaria.
- vii. Finalmente, solicita la revocatoria total de la Resolución impugnada determinando los efectos jurídicos legales consiguientes respecto a la Resolución Determinativa N° 17-0015-10.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca

(fs. 97-104vta. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Determinativa 17-0015-10, de 17 de febrero de 2010; con los siguientes fundamentos:

- i. Respecto al reclamo del contribuyente en sentido que no se le ha posibilitado materialmente el uso del derecho a la defensa, por la imposibilidad de no poder proponer la corrección, aclaración o conciliación de datos auténticos de las facturas RC-IVA, anuladas por efecto del control automatizado del sistema cruzado; señala que la Orden de Verificación fue notificada el 31 de julio de 2009, al sujeto pasivo conforme lo previsto en el art. 84-III de la Ley 2492 (CTB), comunicándole que será objeto de un proceso de determinación referido a la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas por el Dependiente como pago a cuenta del RC-IVA, mediante formulario 87 o 110, adjuntando detalle de las facturas observadas a través de cruce de información; asimismo, le indica que debe apersonarse a oficinas del SIN, a objeto de que aclare las observaciones expuestas, se le oriente sobre la forma de pago o presentación de descargos correspondientes; sin embargo, indica que no consta en obrados que el recurrente se haya apersonado ante las oficinas del SIN para el fin señalado.
- ii. Añade que no consta, conforme lo previsto en el art. 68, num. 1), de la Ley 2492, (CTB), que el sujeto pasivo haya hecho uso de su derecho a solicitar información, tampoco cursa solicitud escrita donde pida acceso al expediente para cruzar los datos de las facturas depuradas que reclama en alzada; por lo que advierte que el recurrente no ha cumplido con la carga de la prueba, incumpliendo con el art. 76 del Código Tributario, situación que demuestra la inexistencia de vulneración de su derecho a la defensa reclamado.
- iii. Con relación a la denuncia, respecto a que es víctima por segunda vez de abuso en franco quebrantamiento de los principios constitucionales de la igualdad, universalidad, interdependencia e indivisibilidad, generalidad y no discriminación; en relación al tipo de ocupación y condición económica como funcionario de nivel 3 de la UMRPSFXCH, quebrantando el art. 14-II y III de la CPE; la instancia de alzada señala que la Administración Tributaria tiene amplias y plenas facultades para realizar procesos de control, comprobación, verificación, fiscalización de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, pudiendo verificar varias veces a una sola persona, pero por períodos y gestiones distintas, para no incurrir en doble fiscalización (*non bis in idem = no dos veces por lo mismo*) y en el presente caso, el SIN realizó verificaciones por períodos y gestiones distintas, por lo que no ha incurrido en la referida prohibición legal.

- iv. Señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de verificación de las declaraciones impositivas, asumiendo la responsabilidad de perseguir con mayor frecuencia a algunos sujetos pasivos frente a otros, lo que no constituye persecución o trato desigual que vulnere los principios de igualdad, universalidad e interdependencia a las que se refiere el recurrente y sobre el particular indica que existe imposibilidad de ingresar en mayor consideración y análisis jurídico, debido a las simples referencias de vulneración de los citados principios, ya que el sujeto pasivo no estableció una relación causal entre los principios denunciados, los derechos lesionados y la falta puntual cometida por la Administración Tributaria.
- v. Cita el art. 100 de la Ley 2492 (CTB) y señala que la verificación fiscal realizada en contra del sujeto pasivo del RC-IVA, en dos oportunidades respecto de períodos y gestiones distintas, no constituye quebrantamiento de los principios constitucionales, debido a que está sometido a la facultad legal que tiene la Administración Tributaria de verificar si es posible todos los períodos y gestiones donde ha declarado tener crédito fiscal RC-IVA, a través de la presentación de facturas o notas fiscales en los formularios 87 o 110; por lo que la posibilidad de haber sido seleccionado dos o más veces, para ser sometido a control de verificación de facturas de su crédito fiscal como funcionario dependiente, no constituye abuso o trato desigual en el ámbito jurídico, debido a que todos los contribuyentes que presentan declaraciones juradas señalando tener crédito fiscal RC-IVA con la presentación de facturas, están sometidos al poder fiscal del Estado y ser objetos de procesos de verificación constante, a los fines de conocer si procedieron a la declaración correcta de sus obligaciones impositivas, sin apropiarse de un crédito fiscal que no les corresponde y de esta forma evitar causar daño económico al Estado.
- vi. Por otra parte, cita el art. 78 del Código Tributario (CTB) y señala que las declaraciones juradas presentadas por el recurrente, según el proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria con cruce de información respectiva, advierten la existencia de facturas emitidas por proveedores a otros nombres, fechas, importes, falta de consignación de la cédula de identidad del dependiente, transcripción de errores de los importes de las facturas a los formularios 87 y 110 y facturas de servicios con otra dirección, incumpliendo con las exigencias legales para ser consideradas válidas y sujetas a crédito fiscal, inobservancias que constituyen responsabilidad directa del dependiente al registrar sus facturas en sus declaraciones juradas de los Formularios 87 y 110, dando fe de la veracidad de los mismos con su respectiva firma, cuando en rigor no eran facturas válidas para generar crédito fiscal.

vii. Refiere que, sobre la apropiación del crédito fiscal indebido, no es necesario establecer la existencia de dolo, negligencia o culpa en la conducta tributaria del sujeto pasivo como reclama el recurrente, debido a la facultad legal que tiene la Administración Tributaria de establecer, a través de un debido procedimiento administrativo de verificación, el crédito fiscal contenido en las facturas presentadas como pago a cuenta del RC-IVA, verificar si las facturas son válidas para crédito fiscal y en caso no de ser válidas por inobservancia de los requisitos legales descritos en la Resolución Determinativa impugnada, depurar el crédito fiscal a los fines de que el Estado pueda recuperar del sujeto pasivo ese crédito fiscal indebidamente apropiado.

viii. Con relación a la obtención de buena fe de las facturas presentadas en sus declaraciones juradas, producto de sus transacciones de compra de bienes, pidiendo corresponsabilidad con el emisor de las facturas; señala que se reconoce el derecho del sujeto pasivo de acudir a la vía legal pertinente, a los fines de la reparación del daño que se le hubiese ocasionado y que es facultad inherente de la Administración Tributaria, proceder con otros procesos de verificación a los emisores de las facturas sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuyos funcionarios del SIN se encuentran sujetos al grado de responsabilidad funcionaria prevista en la Ley 1178 y Reglamentaciones conexas; por otra parte respecto a la sugerencia de tener que contratar un auditor particular a los fines de verificar la autenticidad de las facturas depuradas; indica que de acuerdo con el procedimiento administrativo de verificación del crédito fiscal RC-IVA declarado por el sujeto pasivo este tenía la posibilidad legal de observar la depuración de las facturas, dentro del plazo de veinte días a la notificación con la Vista de Cargo, como también en el plazo probatorio abierto por esa instancia con la proposición de un perito; sin embargo, indica que no evidencia que se haya observado los resultados e importes de la determinación tributaria realizada por el SIN, por lo que no ingresa en mayor análisis sobre el particular.

ix. En cuanto a la imposición de la sanción por Omisión de Pago previsto en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), refiere que la Administración Tributaria en el entendido que el sujeto pasivo obtuvo beneficios indebidos como el crédito fiscal en base a facturas no válidas, impuso la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria y con relación a los intereses y mantenimiento de valor, cita los arts. 47 de la Ley 2492 (CTB) y 8 del DS 27310 y señala que la sanción de Omisión de Pago constituye una contravención tributaria conforme dimana del art. 160, num. 3), de la Ley 2492 (CTB).

- x. Expresa que nuevamente la parte recurrente se limita a mencionar la existencia de vulneración al debido proceso, pero no explica en que consiste tal violación; en ese sentido refiere que el contribuyente ha sido sometido a un procedimiento administrativo de verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas reglado por la normativa tributaria, sin que en el transcurso del procedimiento citado se haya vulnerado el Debido Proceso; refiere que el recurrente tuvo conocimiento con la Orden de Verificación de la revisión de sus facturas presentadas y luego con la notificación de la Vista de Cargo conocía del resultado de la verificación realizada donde le hizo conocer que tenía una deuda tributaria cuyo acto administrativo describe la base legal con que actuó la Administración Tributaria, no encontrando arbitrariedad en la conducta de la entidad recurrida que afecte al debido proceso, también evidencia que cuando fue sometido al procedimiento de verificación, se le concedió el plazo de treinta (30) días para que formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas en defensa de sus derechos, sin que en dicho periodo haya presentado algún descargo, resultando ser un simple enunciado su reclamo.
- xi. Sobre las pruebas documentales presentadas como de reciente obtención advierte que no corresponden a los períodos observados dentro del proceso de verificación; asimismo, evidencia que presentó recibos bancarios por pagos RC-IVA, boleta bancaria, contrato de fianza, plan de pagos, signo de que aceptó la deuda tributaria determinada en la Resolución N° 117-0015-10, más aún cuando se observa que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 28/2010, de 3 de marzo de 2010, que resuelve aceptar la solicitud del sujeto pasivo de Facilidades de Pago, de la deuda contenida en el formulario 8009, lo que le permite concluir que el recurrente asumió como eficaces los alcances de la Resolución Determinativa que ahora impugna, habiendo aceptado íntegramente, con el plan de pagos y pago parcial realizado.
- xii. Finalmente por las consideraciones señaladas, concluye que la Administración Tributaria en el proceso de verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas por el sujeto pasivo como pago a cuenta del RC-IVA, respecto de los períodos julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2006 y enero, febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2007, ha observado de manera correcta la normativa tributaria para el efecto, sin incurrir en ninguna vulneración del debido proceso, ni restricción al derecho de defensa del sujeto pasivo.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 27 de agosto de 2010, mediante nota ARIT-CHQ-SCR N° 311/2010, de 26 de agosto de 2010, se recibió el expediente ARIT-CHQ-0036/2010 (fs. 1-131 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 2 de septiembre de 2010 (fs. 132-133 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 8 de septiembre de 2010 (fs. 134 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 **18 de octubre de 2010**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 26 de marzo de 2009, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN notificó al representante legal de la Universidad de San Francisco Xavier de Chuquisaca, con Requerimiento de 25 de marzo de 2009, en el cual indica que la Administración Tributaria procedió a contrastar la información enviada por la Universidad a través de la interfaz Da Vinci, en su módulo RC-IVA acerca de las compras realizadas por sus dependientes y las ventas declaradas por sus proveedores, de cuyo resultado se

detectaron facturas declaradas por sus dependientes que no pueden ser consideradas como pago a cuenta del RC-IVA, por lo que comunica que se iniciarán procesos de verificación a funcionarios dependientes de la Universidad, entre los que se encuentra Ronald Gantier Lemoine (fs. 17-20 de antecedentes administrativos c.1)

ii. El 31 de julio de 2009, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ronald Gantier Lemoine -quien se rehusó firmar- con la Orden de Verificación N° 0009OVI02723, en la que le comunica el inicio de la verificación de sus obligaciones tributarias referidas al RC-IVA DEPENDIENTES por los períodos fiscales julio a diciembre de 2006, enero a abril, junio y de agosto a octubre de 2007; además que, en Anexo adjunto, se detallan las facturas observadas a través de verificación cruzada, el mencionado Detalle de Diferencias incluye un total de cincuenta y nueve (59) facturas observadas correspondientes a los períodos fiscales mencionados por un total de Bs48.560.-. Asimismo, le indica que la Administración Tributaria procedió a requerir a su empleador las facturas presentadas por él, como pago a cuenta del impuesto RC-IVA, por lo que lo convoca en el plazo de cinco (5) días, a objeto de que se le aclare las observaciones antes expuestas, se le oriente sobre la forma de efectuar el pago y/o presente los descargos correspondientes (fs. 2-4 de antecedentes administrativos c.1).

iii. El 23 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GDCH/DF/INF/VI/INF/532/2009, el cual señala que en función a información proporcionada por el Agente de Retención, consistentes en catorce formularios 87 y/o 110 y 59 facturas observadas por cruce en el DA VINCI, se procedió a la verificación específica sobre base cierta de las notas fiscales presentadas como pago a cuenta del RC-IVA; añade que, se efectuaron cruces de las notas fiscales observadas con los siguientes proveedores: INDUSTRIAL LARA BISCH SA, MADEPA SA, MONOPOL LTDA., VANGUARD LTDA., TUSEQUIS LTDA., IMBA SA, DURALIT SA, TECNOPOR LTDA e INDUSTRIAS EXPORT LAS LOMAS LTDA. quienes reportaron que las notas fiscales observadas fueron emitidas a otros compradores, determinando una diferencia sin respaldo de Bs48.424.- cuyo crédito fiscal asciende a Bs6.295.- (fs. 155-159 de antecedentes administrativos c.1).

iv. El 25 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ronald Gantier Lemoine, quien se rehusó a firmar, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/009OVI02723/VC/028/2009, de 23 de noviembre de 2009, en la cual establece un adeudo tributario de Bs11.467.- equivalentes a 7.464 UFV, que incluyen

tributo omitido e intereses; asimismo, establece la sanción del 100% por el ilícito tributario que asciende a Bs7.956.- equivalentes a 5.178 UFV; por otra parte, en cumplimiento del art. 98 de la Ley 2492 (CTB), otorga el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos (fs. 160-165 de antecedentes administrativos c.1).

v. El 29 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones SIN/GDCH/DF/IC/VI/INF/960/2009, el cual señala que notificado el contribuyente con la Vista de Cargo no procedió al pago de las observaciones ni tampoco presentó descargos, por lo que sugiere la prosecución del trámite (fs. 171-176 de antecedentes administrativos c.1).

vi. El 31 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria emitió el Dictamen N° 00039/09, que ratifica la calificación preliminar de la conducta tipificada como contravención tributaria de omisión de pago y la sanciona con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria (fs. 180 de antecedentes administrativos c.1).

vii. El 23 de febrero de 2010, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Ronald Gantier Lemoine, quien se rehusó firmar, con la Resolución Determinativa N° 17-0015 10, de 17 de febrero de 2010, que resuelve determinar de oficio las obligaciones tributarias del contribuyente por el RC-IVA, correspondiente a los períodos fiscales de julio 2006 a abril 2007, junio 2007 y de agosto a octubre 2007 en Bs11.540.- equivalentes a 7.503 UFV, que incluyen tributo omitido e intereses; además de la conducta calificada como omisión de pago sancionada con Bs7.966.- equivalentes a 5.178 UFV (fs. 183-193 de antecedentes administrativos c.1).

IV.2 Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política del Estado (NCPE).

Art. 14

II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad de los derechos de toda persona.

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

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

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

Art. 67 (Confidencialidad de la información tributaria)

I. Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración Tributaria, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada, o solicitud de información de conformidad a lo establecido por el Artículo 70° de la Constitución Política del Estado.

Art. 68 (Derechos). Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria, con excepción de lo establecido en el Art. 67 del presente Código.

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.

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

I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.

II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código.

Art. 96 (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Art. 98 (Descargos). Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes. Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres (3) días hábiles administrativos.

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.

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución

Determinativa.

III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la Obligación tributaria.

Art. 100 (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación....

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

Art. 198. (Forma de Interposición de los Recursos).

Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente **los agravios que se invoquen** e indicando con precisión lo que se pide.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Vulneración de principios constitucionales.

- i. El recurrente manifiesta, en su Recurso jerárquico, que en su memorial de Alzada señaló como agravio mayor y más importante el hecho de que fue víctima por segunda vez de abuso de desigualdad tributaria o trato desigual, puesto que fue seleccionado para el cobro coactivo frente a muchos ciudadanos que perciben similares o mayores montos salariales, en franco quebrantamiento de los principios constitucionales de igualdad, universalidad, interdependencia e indivisibilidad y generalidad de las leyes y con mayor grado, el principio de la no discriminación en relación al tipo de ocupación y condición económica como funcionario de nivel 3, de la UMRPSFXCH, lo que quebranta el art. 14-II y III de la CPE.
- ii. Continúa que en su memorial de 29 de abril de 2010, de proposición de pruebas, reiteró los agravios expuestos precedentemente los mismos que solo pueden ser probados mediante la exhibición de documentos que están en poder del SIN, por lo que solicita se disponga la remisión de los siguientes documentos: a) Registro del

total de los contribuyentes RC-IVA correspondientes a los funcionarios públicos de Chuquisaca; b) Registro del total de contribuyentes correspondientes al sector de funcionarios públicos de Chuquisaca sujetos al RC-IVA que fueron sometidos a fiscalización y revisión de sus facturas durante los períodos julio a diciembre de 2006 y enero, febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre de 2007, que son los que corresponden a la revisión que se le efectuó; c) documentación completa del “Proyecto eventuales RC-IVA” que fue el instrumento utilizado por el SIN para la Resolución Determinativa N° 17-0015-10 y d) informe de Relación Porcentual Estadística entre los contribuyentes RC-IVA de Chuquisaca que deben cubrir este impuesto sobre un salario de Bs5000.- y sobre salarios inferiores a este.

iii Al respecto, cabe señalar que la Administración Tributaria conforme establecen los arts. 66, 100 y siguientes de la Ley 2492 (CTB), tiene amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación para que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias; en este sentido, la doctrina enseña que *“...El fisco debe cumplimentar actividades de investigación cuyo objeto es verificar, en forma predominantemente preventiva (y con prescindencia de hechos imponderables conocidos o sujetos pasivos identificados), si los componentes de la sociedad, en general, acatan debidamente las obligaciones emergentes de la potestad tributaria. Tales actividades, aún independientes de la determinación y su fiscalización, requieren asimismo de deberes formales de las personas...”* (VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 394-395, Ed. Astrea).

iv. Asimismo, el art. 14-II de la CPE señala que el Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica estado Civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad de los derechos de toda persona.

v. En este marco jurídico y doctrinal, de la valoración y compulsión de los antecedentes Administrativos, se evidencia que el 31 de julio de 2009, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0009OVI0 2723, en la que le comunica el inicio de la verificación de sus obligaciones tributarias referidas al RC-IVA DEPENDIENTES por los períodos fiscales julio a diciembre de 2006, enero a abril de 2007, junio y agosto a octubre de 2007; concediéndole el plazo de cinco (5) días, a objeto de que aclare las observaciones

y/o presente los descargos correspondientes; asimismo, el 25 de noviembre de 2009, le notificó con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/009OVI02723/VC/028/2009, de 23 de noviembre de 2009, otorgándole el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos. Posteriormente le notificó, con la Resolución Determinativa N° 17-0015 10, de 17 de febrero de 2010, aplicando correctamente el procedimiento tributario en el proceso determinativo conforme prevén los art. 95, 96, 98 y 99 de la Ley 2492 (CTB).

vi. En ese entendido, cabe señalar que la verificación fiscal efectuada en contra del sujeto pasivo del RC-IVA, en varias oportunidades respecto de períodos y gestiones distintas, no constituye vulneración de los principios de igualdad, universalidad, interdependencia e indivisibilidad y generalidad de las leyes, tampoco constituye un trato discriminatorio contra el sujeto pasivo, toda vez que la Administración Tributaria goza de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación reconocidas por los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 (CTB), pudiendo realizar procesos de verificación y determinación constantes a un mismo sujeto pasivo a los fines de conocer si procedió con la declaración correcta de sus obligaciones impositivas; y en el caso de declaración de crédito fiscal por el RC-IVA, puede efectuar una verificación de los datos proporcionados por el contribuyente y realizar un control cruzado que le permita verificar la veracidad de dichos datos, sin que este hecho implique un trato desigual o discriminatorio, ya que no es el único contribuyente sujeto a este tipo de verificación, por lo que la Administración Tributaria aplicó correctamente la norma tributaria en el proceso de determinación en el presente caso, sin vulnerar los principios y derechos constitucionales previstos en el art. 14 de la CPE.

vii. Asimismo cabe aclarar que, en la Vista de Cargo emitida, la Administración Tributaria otorga a Ronald Gantier Lemoine el plazo de treinta (30) días para que presente sus descargos, con lo que se garantiza su derecho a la defensa; sin embargo, estos no fueron formulados por el sujeto pasivo; consecuentemente, corresponde confirmar la Resolución de Alzada en este punto.

viii. Por otra parte respecto a lo solicitado por el sujeto pasivo en su Recurso Jerárquico de requerir documentación a la Administración Tributaria correspondiente a otros contribuyentes, cabe señalar por que por disposición de los arts. 67 y 68-4 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria debe mantener reserva y confidencialidad de la información que obtenga en ejercicio de sus facultades, la misma que tiene un doble reconocimiento: como derecho del sujeto pasivo y como obligación de la

Administración Tributaria, no pudiendo ser informada a terceros, salvo orden judicial fundamentada o requerimiento de información por las Cámaras del Órgano Legislativo dentro de investigaciones en temas de interés nacional por lo que la solicitud realizada por el sujeto pasivo no es procedente.

IV.3.2. Principio de Congruencia.

- i. Ronald Gantier Lemoine, señala que denunció como pruebas de irregularidad contra el debido proceso las citaciones o notificaciones cursantes en antecedentes administrativos que no llevan firma y que no cumplen las formalidades supletorias legales, además que fue notificado en su domicilio en día feriado con una notificación que llevaba un registro antelado. Por otra parte indica que no hubo pronunciamiento respecto al agravio de inconstitucionalidad por inequidad en la aplicación de la legislación tributaria incurrido por la Administración Tributaria, refiere que el principio de equidad, igualdad armonía y equilibrio social se encuentran insertos en el art. 8-II y sgts. de la CPE; asimismo, señala que el principio general es reconocido como garantía constitucional en la eficacia y aplicación y que el agravio que impugna afecta fundamentalmente a su salario como deber universal de los bolivianos de tributar en función de su capacidad económica conforme a la Ley.
- ii. Cuestiona la facultad de verificación que prefiere a unos sujetos pasivos frente a otros y que se ponga bajo mayor sospecha de declaración incorrecta a sujetos pasivos seleccionados por su nivel de ingresos sin que este hecho represente discriminación o trato inequitativo, cuestiona también si las potestades del SIN puede auto relevarse en el proceso fiscalizador siendo el usuario solo un receptor pasivo de los recibos del crédito fiscal para el pago del IVA, si la recepción por parte del SIN solamente es un acto unilateral del contribuyente carente de responsabilidad por parte de la Autoridad Tributaria.
- iii. Al respecto de la revisión del Recurso de Alzada (fs. 28-31 del expediente) se evidencia que los argumentos señalados precedentemente no forman parte de los agravios esgrimidos por el sujeto pasivo, por lo que Alzada no emite pronunciamiento al respecto; en ese contexto, corresponde señalar y dejar establecido que los puntos a resolver por esta instancia jerárquica no pueden ser otros que los impugnados a tiempo de interponer el Recurso de Alzada; es decir, no se puede pretender impugnar nuevos puntos o agravios que no fueron oportunamente recurridos en Alzada, ya que ello implicaría iniciar la impugnación de un nuevo punto concreto que no fue conocido ni resuelto en instancia de Alzada.

iv. El argumento anterior se refuerza legalmente, cuando el inciso e), del art. 198, de la Ley 3092 (Título V del CTB), señala expresamente que los Recursos de Alzada y **Jerárquico** deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, exponiendo fundadamente **los agravios** que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide. Lo anterior significa que el recurrente está legal y procesalmente restringido a interponer el Recurso Jerárquico sólo sobre la base de los puntos planteados a tiempo de interponer el Recurso de Alzada y los agravios sufridos en la Resolución del mismo, no pudiendo plantear nuevos hechos en forma directa en esta instancia superior ya que resultaría conocer y resolver un punto en **única instancia**, lo cual no es legalmente admisible.

v. En tal entendido y como se tiene explicado precedentemente, esta instancia jerárquica se ve imposibilitada de admitir nuevos puntos de impugnación y resolverlos en **única instancia** sin previa Resolución de Alzada; es decir, que ante esta instancia jerárquica no se puede pretender reparar el **planteamiento incompleto del Recurso de Alzada** en cuanto a los agravios que le causó la Resolución Determinativa impugnada, motivo por el cual no se puede emitir criterio técnico jurídico al respecto, en virtud del principio de congruencia.

IV.3.3. Valoración de la prueba presentada.

i. Con relación a que su prueba consistente en más de un centenar de facturas no fue debidamente cotejada, menos calificaron y reliquidaron sus adeudos en función de dicha revisión, además que los informes técnico jurídicos efectuaron una selección tediosa, parcial y mínima de su prueba. Al respecto, corresponde aclarar que la valoración de la prueba en cualquier instancia se encuentra sujeta a lo dispuesto en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), que dispone 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 las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 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 las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo; con ese marco legal, se pasa a valorar la prueba presentada por Ronald Gantier Lemoine.

ii. De la revisión de los antecedentes administrativos y del expediente, se tiene que el proceso de verificación realizado a Ronald Gantier Lemoine por el RC-IVA

DEPENDIENTES, incluye los períodos fiscales de **julio a diciembre de 2006, enero a abril de 2007 y junio, agosto a octubre de 2007**, hecho que fue notificado al sujeto pasivo en Anexo adjunto a la Orden de Verificación N° 0009OVI0 2723, el 31 de julio de 2009, en el que se encuentran detalladas las cincuenta y nueve (59) facturas observadas por un total de Bs48.560.-; habiendo sido convocado a que en cinco días, se apersone a objeto de que se le aclare las observaciones, se le oriente sobre la forma de efectuar el pago y/o presente los descargos correspondientes; seguidamente, la Administración Tributaria emitió el Informe Final el que reporta que efectuó cruces de las notas fiscales observadas con varios proveedores, entre ellos INDUSTRIAS LARA BISCH SA, MADEPA SA, MONOPOL LTDA., VANGUARD LTDA., TUSEQUIS LTDA., IMBA SA, DURALIT SA, TECNOPOR LTDA e INDUSTRIAS EXPORT LAS LOMAS LTDA. quienes según respuesta mediante notas reportaron que las notas fiscales observadas fueron emitidas a otros compradores.

iii. Posteriormente, el 25 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria, notificó la Vista de Cargo que establece un impuesto omitido Bs6.295.-; por otra parte, en cumplimiento del art. 98 de la Ley 2492 (CTB), otorga el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos, plazo en el que Ronald Gantier Lomoine no presentó descargo alguno, tal como fue reportado en Informe de Conclusiones emitido por la Administración Tributaria. Finalmente, el 23 de febrero de 2010, la Administración Tributaria notificó a Ronald Gantier Lemoine con Resolución Determinativa, que determina sus obligaciones tributarias por el RC-IVA correspondiente a los períodos fiscales **de julio 2006 a abril 2007, junio 2007 y de agosto a octubre 2007** en Bs11.540.- equivalentes a 7.503.- UFV, que incluyen tributo omitido e intereses; además de la conducta calificada como omisión de pago sancionada con Bs7.966.- equivalentes a 5.178.- UFV.

iv. Por su parte, Ronald Gantier Lomoine, notificado con la Resolución Determinativa, interpuso Recurso de Alzada impugnando dicho acto, seguidamente dentro del plazo probatorio de la instancia de alzada presentó documentación de descargo, la cual consiste en sesenta y siete (77) facturas (que no se encuentran foliadas) que corresponden a períodos tales como junio de 2008, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2009 y febrero de 2010, períodos que no guardan relación con los períodos observados y que se encuentran detallados, tanto en la Orden de Verificación, Vista de Cargo y la Resolución Determinativa; asimismo, presentó otros documentos como ser: tickets por el pago de la Tasa Municipal por el ingreso al Parque Cretácico, Nota de Entrega del Instituto Tecnológico de Alimentos y Pre-

Aviso de Cobranza emitido por la Red de Gas Chuquisaca de YPFB, documentos que no son facturas, notas fiscales ni documentos equivalentes, por lo que dicha prueba presentada que no corresponde a los períodos observados y otra que no son facturas, no son prueba pertinente al caso que corresponda a la verificación del RC-IVA de los períodos **julio a diciembre de 2006, enero a abril de 2007 y junio, agosto a octubre de 2007**, que nos ocupa.

v. Adicionalmente, en relación a la prueba presentada en la instancia de alzada el 5 de mayo de 2010, según memorial (fs. 57-57vta. del expediente y folder de prueba N° 2) consistente en formularios 87 con notas fiscales de respaldo, correspondientes a los períodos fiscales enero a junio de 2006; se debe aclarar que dicha prueba consistente en formularios 87 y facturas originales corresponde a los períodos enero a junio 2006, los que tampoco se encuentran dentro del alcance de la Orden de Verificación N° 0009OVI0 2723 (**julio a diciembre de 2006, enero a abril de 2007 y junio, agosto a octubre de 2007**), consecuentemente, esta prueba no es pertinente en relación con el presente caso, por lo tanto, no corresponde realizar mayor análisis al respecto.

vi. Consiguientemente, en virtud del num. 1, del art. 81, de la Ley 2492 (CTB), no corresponde la prueba presentada por Ronald Gantier Lomoine, al ser inconducente, dilatoria y superflua con relación a los períodos observados, vale decir que no es pertinente. Además, en vista de que la prueba no fue presentada en la etapa de descargo a la Vista de Cargo, dentro del plazo otorgado según el art. 98 de la Ley 2492 (CTB), sin dejar expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación posterior como lo prevé el num. 2., del art. 81 de la citada Ley, dicha prueba tampoco es oportuna; por lo que corresponde confirmar la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0015-10, de 17 de febrero de 2010.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Chuquisaca, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT/CHQ/RA 0084/2010, de 22 de julio de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Ronald Gantier Lemoine, contra la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN; en consecuencia, queda firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0015-10, de 17 de febrero de 2010, de la Administración Tributaria; conforme establece el inc. b) del art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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