

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0463/2009

La Paz, 28 de diciembre de 2009

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Daysi Susana Castellón de De la Quintana.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Franz Pedro Rozich Bravo.

Número de Expediente: **AGIT/0409/2009//LPZ/0238/2009.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Daysi Susana Castellón de De la Quintana (fs. 59-67 del expediente); la Resolución ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, del Recurso de Alzada (fs. 48-56 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0463/2009 (fs. 101-119 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Daysi Susana Castellón de De la Quintana interpone Recurso Jerárquico (fs. 59-67 del expediente) impugnando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta la recurrente que en alzada observó que el 10 de enero y el 12 de marzo de 2007, procedió a la baja de las actividades de la Casa de Cambios (Actividad auxiliar de la intermediación financiera) y de la Agencia de Viajes y Turismo, respectivamente, por tanto el 28 de abril de 2009 cuando fue notificada con la Vista de Cargo N° 143/2009, no tenía actividad económica funcionando en ese domicilio,

por lo que no debió habersele notificado en ese lugar, cuando en el padrón figura su domicilio particular, ubicado en la calle Ocobaya N° 123 de la Zona de Villa Fátima; sin embargo, la posición asumida en la página 8 de la Resolución de Alzada, es totalmente equivocada, toda vez que el art. 84 del Código Tributario establece que las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas deben ser notificados personalmente en el domicilio del contribuyente, caso contrario procede la notificación por cédula dejando aviso de visita en el domicilio del contribuyente, conforme al art. 85 de la citada norma legal.

- ii. Prosigue que el momento de la presentación de la documentación requerida por la Administración Tributaria, al haber dejado de ser contribuyente por la cesación de sus actividades económicas sujetas a tributación, no existía la obligación de modificación de domicilio, por ser una obligación de los contribuyentes activos, conforme al art. 70-3 del Código Tributario; en virtud de ello, correspondía a la instancia de alzada declarar la nulidad de la notificación con la Vista de Cargo, no habiéndose resuelto de esa manera, corresponde la revocatoria en la instancia jerárquica, disponiendo la nulidad de obrados hasta que se practique una adecuada notificación conforme a las previsiones legales vigentes.
- iii. Arguye que según la Resolución de Alzada el proceso de verificación fue realizado sobre base cierta, cuando fue sobre base presunta, utilizando la siguiente metodología: a) La Administración Tributaria logró información proporcionada por la Administradora de Tarjetas de Crédito (ATC), y consideró que todos los ingresos por pagos con tarjetas de crédito, correspondían a servicios realizados por su persona, procediendo a liquidar el IVA e IT sobre una presunción, y b) En el cambio de monedas, se ha establecido un importe de moneda extranjera adquirida al tipo de cambio oficial para la compra, y sobre ese monto ha establecido una venta al tipo de cambio oficial, logrando una diferencia a la que ha aplicado el 3% del IT, lo que también es una presunción.
- iv. Añade que en ningún momento la Administración ha contado con documentos e información directa e indubitable para realizar una determinación sobre base cierta, además de la revisión de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa los datos sobre los cuales procedió a la determinación de la obligación tributaria no son sobre base cierta, toda vez que ha presumido que los ingresos con Tarjeta de Crédito, correspondía a servicios prestados y que la compra-venta de moneda extranjera se realizó con los tipos de cambio oficial de compra y venta, lo que no es evidente y vicia de nulidad la determinación de oficio.

- v. Señala que lo manifestado equivocadamente por la ARIT en sentido que: .. el término de prescripción para la determinación de obligaciones impositivas de cuatro años, conforme al art. 59 del Código Tributario, se inició el 1 de enero de 2005 y debió concluir el 31 de diciembre de 2008; sin embargo, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, la notificó el 16 de abril de 2009 con la Orden de Verificación N° 0008OVI0008, de conformidad con el art. 62 del Código Tributario, el curso de la prescripción que debió producirse el 31 de diciembre de 2008, fue suspendido por seis meses, concluyendo este plazo el 30 de junio de 2009.
- vi. Añade que sobre el aspecto contemplado como causal de suspensión, la norma expresamente alude “notificación de inicio de fiscalización” y en el presente caso se trata de un trabajo de verificación y por tanto se procedió a notificar con la Orden de Verificación y no de fiscalización, las labores de cada una son diferentes, y el art. 62-I del Código Tributario, solo considera como causal de suspensión la notificación con el inicio de fiscalización, por tanto el citado artículo no puede aplicarse al presente caso.
- vii. Considera relevante para el cómputo de la prescripción que desde el 1 de enero de 2005 (Inicio del cómputo), hasta el día de la notificación con el inicio de verificación, transcurrieron 3 años, 4 meses y 10 días, habiéndose suspendido del 16 de abril de 2008 al 16 de octubre de 2008, reiniciándose el cómputo de la prescripción el 17 de octubre de 2008; por tanto, dice, para el cumplimiento de los 4 años establecidos por el art. 59 del Código Tributario, 7 meses y 20 días, que se cumplieron el día 6 de junio de 2009; en consecuencia, la notificación de la Resolución Determinativa N° 221/2009, fue realizada el 29 de junio de 2009, cuando las facultades de determinación y sanción de la Administración Tributaria ya habían prescrito.
- viii. Señala que en su recurso observó que la determinación presumió que los pagos realizados mediante tarjetas correspondían a ingresos no declarados, lo que no es evidente, ya que los vouchers 25203, 25204, 25205, 25206, 25207 y 25208 corresponden a servicios efectuados por terceros, es decir que solo actuó como intermediaria entre cliente y el servicio efectivamente realizado; también explicó que los pagos mediante tarjetas de crédito corresponden al servicio turístico de extranjeros, hecho que en parte fue comprendido por alzada que manifestó que éstos son considerados como exportación de servicios por lo que quedan liberados del débito fiscal, tal como lo dispone el art. 24 de la Ley 2074.

- ix. Refiere que alzada no consideró el tipo de servicios que presta como Agencia de Viajes y Turismo y que los pagos realizados mediante tarjetas de crédito fueron por tratarse de servicios prestados para terceros, es decir que solo fue intermediaria, además que los servicios que realmente prestó fueron facturados; por tanto, los supuestos ingresos observados en el período fiscal noviembre 2004, no se hallan alcanzados y sujetos a tributos porque: 1) en realidad se trataba de cobros por el servicio que fue prestado por otras empresas, y 2) no están alcanzados por el IVA, al ser considerados exportación de servicios.
- x. Arguye que las personas acudieron a su Agencia de Viajes para la prestación de servicios turísticos que no fueron brindados por su persona, sólo fue intermediaria; empero, alzada se limita a analizar el perfeccionamiento del hecho generador sobre dichos servicios y no realiza una vinculación entre el objeto de la operación y el servicio contratado; lamenta que sólo se hubiera considerado el pago del turista sin ver el motivo de la operación, ya que el pago estaba dirigido a un tercero por cuanto éste es quien brindó el servicio; añade que por este tipo de operaciones fue motivo de varias reuniones entre la Cámara Nacional de Hotelería y Turismo y el SIN.
- xi. Señala que la Resolución de Alzada no consideró el art. 38 de la Ley 2064, de 3 de abril de 2000, que a efectos de la aplicación del IVA en el Sector Turismo considera como exportación los servicios turísticos; posición ratificada en el art. 24 de la citada Ley 2074. Por su parte, el art. 3 del DS 25860 establece que para otorgar el incentivo al turismo, se considera turista, al extranjero no residente en Bolivia con permanencia de no más de 183 días sin interrupción y que no cuente con una vivienda habitual o domicilio permanente; asimismo, considera turismo receptivo en el exterior, el que llega al país promovido por un operador local registrado y autorizado por autoridad competente; operador local es la empresa que presta servicios de turismo organizado desde los mercados de origen (exterior) hacia territorio nacional.
- xii. Reconoce que si bien se generó una operación mediante el uso de una tarjeta de crédito, empero, el monto jamás estuvo destinado a su persona, sino que fue transferido a quienes realmente brindaron el servicio turístico, por tanto nunca se materializó el hecho generador del IVA ni nació la obligación tributaria; en consecuencia solicita una adecuada aplicación de las normas tributarias vigentes y un correcto análisis de los hechos.
- xiii. Fundamenta respecto a lo que considera una supuesta obligación en el IT de Bs66.- por la compra-venta de moneda extranjera que emerge de los tipos de cambio

oficial establecidos por el Banco Central de Bolivia, indicando que las Casas de Cambio, Bancos y Entidades Financieras realizan el cambio con diferenciales menores a los establecidos por el Banco Central de Bolivia debido a la oferta y demanda, por lo que no existe obligación tributaria pendiente; sobre este punto, la Resolución de Alzada señaló que no adjuntó documentación que demuestre el movimiento financiero por este concepto, sin embargo, adjuntó documentación que demuestra que la Administración Tributaria no utilizó el tipo de cambio con el cual trabajó, lo que generó la diferencia de Bs66.- en el IT.

xiv. Finalmente, por lo expuesto, solicita la revocatoria total de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, dejando nula y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, además de declarar la prescripción de la facultad de determinación e imposición de sanciones administrativas; la inexistencia de obligaciones tributarias, por haber sido prestado el servicio turístico por terceros y no corresponder el ingreso informado por ATC a su persona o en su caso la nulidad de obrados por la indebida notificación con la Vista de Cargo y realización de la determinación sobre base presunta, bajo la tutela de las garantías constitucionales del derecho a la defensa, debido proceso, a ser oído conforme a la Constitución Política del Estado (CPE) y normativa sobre los derechos humanos.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 48-56 del expediente), resuelve confirmar la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, dictada por Gerencia Distrital La Paz del SIN; en consecuencia queda firme y subsistente el tributo omitido de 1.539.- UFV más intereses y sanción correspondiente al IVA e IT por el período fiscal noviembre 2004, con los siguientes fundamentos:

i. Evidencia que Daysi Susana Castellón de De la Quintana fijó su domicilio fiscal en la c. Sagárnaga N° 177 Edificio Gala Centro, Piso 1, Departamento 2, Zona Central; por otra parte de la Consulta del Padrón de la contribuyente con estado inactivo, baja de 12 de marzo de 2007, registra su domicilio particular en la c. Ocobaya N° 123, Zona Villa Fátima; además de señalar otros tres domicilios fiscales.

- ii. La Orden de Verificación N° 0008OVI0008 de 28 de marzo de 2008, fue notificada personalmente a Daysi Susana Castellón en su domicilio fiscal registrado ante el SIN, c. Sagárnaga N° 177, requiriéndole información, para lo que otorgó 5 días para presentarla. Con esta actuación se puso en conocimiento de la contribuyente, el inicio de la verificación; sin embargo, la contribuyente solicitó una prórroga, omitiendo fijar formalmente ante el SIN, el cambio de domicilio fiscal para ser en posteriores actuaciones, incumpliendo la obligación establecida en el art. 70, inc. 3 de la Ley 2492 (CTB), como es fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.
- iii. Notificada la Orden de Verificación en el domicilio de la contribuyente, ubicado en la c. Sagárnaga N° 177, ésta presentó la documentación requerida, lo que demuestra que en ningún momento se vulneró el derecho a la defensa. Emitida la Vista de Cargo N° 143/2009, de 14 de abril de 2009, fue notificada mediante cédula en el domicilio fiscal señalado (c. Sagárnaga N° 177) ya que en ningún momento fue modificado formalmente ante el SIN, que cumplió los presupuestos legales establecidos en el art. 85 de la Ley 2492 (CTB).
- iv. El funcionario encargado de la notificación de la Vista de Cargo, se constituyó en el domicilio fiscal el 24 de abril de 2009; al no ser encontrada la contribuyente, dejó el primer aviso de visita a la vecina, quien rehusó firmar haciendo constar estos extremos en la diligencia en presencia de un testigo de actuación identificado. Al día siguiente, 27 de abril de 2009, la contribuyente nuevamente fue buscada, sin ser encontrada, dejando el segundo aviso de visita, en presencia de testigo. En mérito a la representación formulada, se dispuso la notificación por cédula, dejando el cedulón a la vecina, quien se rehusó a firmar en presencia del testigo.
- v. Por lo que el Municipio no lesionó el derecho a la defensa ni al debido proceso del recurrente, mas al contrario, demostró que la notificación prevista por el art. 85 de la Ley 2492 (CTB), cumplió su finalidad, sin que se produzca la nulidad señalada en el art. 83 de la citada Ley; a esto se añade que el sujeto pasivo el 29 de junio de 2009, se apersonó al Municipio, ocasión en que fue notificada con la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009.
- vi. Sobre la nulidad de la determinación realizada sobre base presunta, cita los arts. 43, 96 y 98 de la Ley 2492 (CTB) e indica que la contribuyente desde el momento en que fue notificada con la Orden de Verificación, tuvo conocimiento de que las diferencias

emergen de las ventas realizadas mediante Tarjetas de Crédito y sus Declaraciones Juradas por IVA e IT fueron presentadas sin movimiento o importe cero, cuando en dicho mes realizó operaciones gravadas por estos impuestos, por lo que le fue requerida documentación para determinar sus obligaciones sobre base cierta de conformidad a lo dispuesto en el párrafo I, art. 43 de la Ley 2492 (CTB).

- vii. El Informe Final SIN/GDLP/DF/SVI-I/INF/769/2009, señala que verificado el período noviembre 2004, se evidencia que la contribuyente declaró un importe de Bs3.578.- por ventas; sin embargo, la información extractada para el operativo registra ventas según declaraciones juradas (F.143) cero, lo que correspondería a un error de captura de datos; no obstante lo señalado, determina la omisión de la facturación de las ventas realizadas mediante Tarjetas de Crédito por el importe total, además establece como segunda actividad la compra-venta de moneda extranjera.
- viii. De su revisión, advierte que la determinación se efectuó sobre la base de la información provista por ATC, que fue de conocimiento de la recurrente desde el inicio; en ese sentido, la parte resolutive del acto impugnado señala que la determinación de oficio fue realizada por conocimiento cierto de la materia imponible y la parte considerativa señala que los datos contenidos en las declaraciones juradas (IVA e IT) del período noviembre 2004, difieren de la información obtenida en la verificación realizada, los que fueron tomados como ciertos debido a la falta de presentación de documentación que desvirtúe lo señalado; con lo cual no se vulneró el debido proceso, así como tampoco se produjo la indefensión planteada; por lo que al ser inexistentes los vicios de nulidad invocados, corresponde considerar los aspectos de fondo.
- ix. Sobre la prescripción señala que la contribuyente consignó en las Declaraciones Juradas presentadas por noviembre 2004, datos que difieren de los verificados en la fiscalización; por lo que el término de 4 años para la prescripción, conforme al art. 59 de la Ley 2492 (CTB), se inició el 1 de enero de 2005, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2008; sin embargo, la Administración Tributaria notificó la Orden de Verificación el 16 de abril de 2008; consiguientemente, según el art. 62 de la Ley citada, el curso de la prescripción que debió producirse el 31 de diciembre de 2008, fue suspendido por seis meses, concluyendo este plazo el 30 de junio de 2009; pero la Administración Tributaria notificó la Resolución Determinativa el 29 de junio de 2009, con anterioridad al cumplimiento del período de prescripción, lo que hace inviable la posición de la sujeto pasivo respecto a la prescripción.

- x. Con referencia a que la verificación impositiva que se realizó sobre supuestos ingresos, cuando en realidad corresponden a pagos por otros servicios prestados por terceros, cita los arts. 1, 3, 4, 72 y 73 de la Ley 843, el art. 2-d) del DS 21532, el art. 71 parágrafos I y II de la Ley 2492 (CTB); los nums. 45, 119 y 120 de la RA 05-0043-99, el art. 38 de la Ley 2064 y el art. 24 de la Ley 2074; al respecto señala que el SIN estableció adeudos por IVA e IT correspondientes a noviembre 2004 en la Vista de Cargo, originados en ingresos no declarados por ventas o servicios realizados con tarjetas de crédito, informados por la ATC, así como comisiones percibidas por compra y venta de moneda extranjera.
- xi. La contribuyente desarrollaba actividades como agencia de viajes e intermediación financiera; en su condición de operador nacional de turismo prestó servicios a extranjeros que al ser considerados exportación de servicios quedan liberados del débito fiscal IVA, según el art. 11 de la Ley 843, consecuentemente no todos los cobros mediante tarjetas de crédito provienen de la prestación de servicios sujetos al IVA con la alícuota del 13%, conforme se evidencia por las copias de las facturas sin derecho a crédito fiscal emitidas a los turistas.
- xii. Mediante nota de 28 de agosto de 2009, dentro del término probatorio en esa instancia recursiva, la contribuyente presentó descargos consistentes en el talonario N° 4 de facturas, fotocopias de facturas por comisiones, talonario de facturas N° 1 sin derecho a crédito fiscal y talonario de facturas N° 5 por su actividad de compra y venta de moneda extranjera, pruebas que fueron parcialmente presentadas ante la Administración Tributaria.
- xiii. De la revisión de la documentación señalada establece que las facturas sin derecho a crédito fiscal Nos. 31 y 32 fueron emitidas por cobros efectuados mediante vouchers 25203 y 25204, lo que implica el reconocimiento de la prestación de servicios por parte de la contribuyente, ya que de acuerdo al art. 11 de la Ley 843, se considera exportación de servicios para fines del IVA; sin embargo, estos descargos contradicen lo señalado por la contribuyente en sentido de que los pagos con tarjetas de crédito no estuvieron destinados a la contribuyente, sino que fueron transferidos a quienes realmente brindaron el servicio.
- xiv. En estas circunstancias, establece que la Agencia de Viajes no debió emitir ninguna factura, por cuanto no habría prestado servicios efectivamente; no obstante esta contradicción que pudo o no ser debidamente justificada por la recurrente, no demuestra que estas notas fiscales, que no generan débito fiscal estén registradas

en el libro de ventas de la contribuyente, como establece el num. 3 de la RA 05-0037-00, ni en otro registro contable, que sustente que los ingresos percibidos e informados por ATC no están alcanzados por el IVA, lo que incumple el art. 70-4 de la Ley 2492 (CTB) por lo que confirma los reparos por este concepto.

xv. Sobre las facturas 165 y 168 con derecho a crédito fiscal, emitidas en sustento de los vouchers 25207 y 25208, establece que los importes no coinciden con los montos percibidos e informados por ATC; en relación a la factura 165, la recurrente señala que devolvió el saldo en efectivo, sin que conste recibo o documento alguno por dicha devolución; con referencia a la nota fiscal 168, no presentó copia del boleto aéreo emitido por Aerosur; por tanto, no demostró que las operaciones financieras realizadas con tarjetas de crédito, correspondan al pago por la prestación de servicios a terceros. Consecuentemente, en consideración a que la percepción de dinero -a través de tarjetas de crédito- constituye una contraprestación comercial, que perfecciona el hecho imponible del IVA e IT en las actividades de prestación de servicios, confirma las obligaciones tributarias por IVA e IT de noviembre 2004.

xvi. En relación al IT por ingresos o comisiones por la compra venta de moneda extranjera utilizando tipos de cambio oficial, en forma equivocada, cuando en realidad las Casas de Cambio, Bancos y Entidades Financieras realizan sus operaciones con tipos de cambio diferentes en base a la oferta y demanda, establece que la recurrente no sustentó lo aseverado, en virtud de que no presentó sus registros contables, que evidencien el movimiento financiero que realmente tuvo por este concepto; en ese sentido confirma el reparo.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el 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 5 de noviembre de 2009, mediante nota ARITLP-DER-OF-0520/2009, de la misma fecha, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0238/2009 (fs. 1-73 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 9 de noviembre de 2009 (fs. 74-75 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 11 de noviembre de 2009 (fs. 76 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210 de la Ley 3092 (Título V del CTB) vence el **28 de diciembre de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Antecedentes de hecho.

- i. El 16 de abril de 2008, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó personalmente a Daysi Susana Castellón Céspedes con la Orden de Verificación N° 0008OVI0008, Operativo 410, en la que comunica el inicio de un proceso de determinación por la comparación de sus Declaraciones Juradas y la información obtenida de las Administradores de Tarjetas de Crédito, con un alcance al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, del período noviembre de 2004, en el que detectó diferencias por Bs10.014.98 según Anexo, emplazándola para que en el término de cinco días presente la siguiente documentación: Declaraciones Juradas del IVA e IT (Forms. 143 y 156), Libro de Ventas IVA, copias de las facturas emitidas, todos correspondientes a los períodos observados (fs. 3 y 4 de antecedentes administrativos).
- ii. El 21 de abril de 2008 Daysi Susana Castellón Céspedes, mediante nota de la misma fecha, solicitó a la Administración Tributaria la ampliación de plazo para la presentación de descargos. En respuesta, la Administración Tributaria, el 25 de abril de 2009, mediante proveído GDLP/DF/SVI/P-156/08, amplió el plazo hasta el 30 de abril de 2008, día en el que según Acta de Recepción de Documentos la recurrente presentó la documentación requerida (fs. 9-11 de antecedentes administrativos).

- iii. El 14 de abril de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLP/DF/SVI-I/INF/769/2009, señalando que sobre la base de la documentación presentada, estableció que la contribuyente omitió la facturación de las ventas realizadas mediante tarjetas de crédito; asimismo, verificó una segunda actividad por la compra y venta de moneda extranjera, estableciendo el impuesto omitido de Bs1.302.- por IVA y Bs366.- por IT (fs. 86-87 de antecedentes administrativos).
- iv. El 28 de abril de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Daysi Susana Castellón Céspedes, con la Vista de Cargo N° 143/2009, de 14 de abril de 2009, según la cual determinó sus obligaciones tributarias relativas al IVA e IT sobre base cierta, de las que surge un saldo a favor del Fisco de 4.079.- UFV equivalentes a Bs6.165.- por el período noviembre 2004, que incluye impuesto omitido, intereses, además de la sanción por la conducta, calificada preliminarmente como omisión de pago conforme a los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310, y sancionada con una multa del 100% del impuesto omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en UFV, otorgándole treinta días desde su legal notificación para formular descargos y presentar prueba referida al caso (fs. 88-89 y 90-93 de antecedentes administrativos).
- v. El 29 de mayo de 2009, la Gerencia Distrital La Paz del SIN emitió el Informe Complementario CITE: GDLP/DF/SVI/INF-1355/2009, en el que señala que el contribuyente no presentó descargos dentro el plazo establecido, por lo que sugiere remitir la Vista de Cargo al Departamento Jurídico para proseguir con el trámite correspondiente (fs. 94 de antecedentes administrativos).
- vi. El 3 de junio de 2009, la Administración Tributaria emitió el Dictamen de Calificación de Conducta N° 207/2009 que ratifica la conducta de Daysi Susana Castellón Céspedes como omisión de pago por IVA e IT de noviembre de 2004, sancionada con el 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en UFV de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310.
- vii. El 29 de junio de 2009, la Gerencia Distrital La Paz del SIN notificó personalmente a Daysi Susana Castellón Céspedes con la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas de la contribuyente por IVA e IT del período noviembre 2004, en 2.505.- UFV equivalentes a Bs3.816.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y la sanción equivalente al 100% del tributo omitido

determinado a la fecha de vencimiento expresado en UFV, por encontrarse su conducta calificada como Omisión de Pago en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB) concordante con el art. 42 del DS 27310 (RCTB) (fs. 101-105 de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las partes.

IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.

Daysi Susana Castellón de De la Quintana, mediante memorial, presentó el 4 de diciembre de 2009, dentro de término, alegatos escritos (fs. 87-90 del expediente) en los que reitera in extenso los argumentos expresados en su recurso jerárquico, solicitando la revocatoria total de la resolución de alzada.

IV.2.2. Alegatos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrital La Paz del SIN, representada legalmente por Franz Pedro Rozich Bravo, que acredita personería mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0434-09, de 24 de septiembre de 2009 (fs. 93 del expediente), mediante memorial, dentro de término presentó alegatos escritos el 4 de diciembre de 2009 (fs. 94-96 vta. del expediente). Expresa lo siguiente:

- i. Sostiene que la ahora recurrente percibió ingresos por ventas que le fueron canceladas mediante tarjetas de crédito y comisiones por la venta de moneda extranjera, y que si bien no percibió directamente el pago de servicios, empero al constituirse en comisionista, debió facturar dichas comisiones además de respaldar con facturas y contratos; al no hacerlo la Administración no pudo considerar su descargo. Cita el art. 4 de la Ley 843 y considera que por los hechos referidos la contribuyente se encontraba obligada a extender las facturas correspondientes. Añade que el adeudo tributario se origina en información proporcionada por agentes de información, por lo que determinó reparos sobre base cierta.
- ii. Respecto de la prescripción cita el inc. I), art. 60 de la Ley 2492 (CTB); asimismo, el art. 62 de la citada Ley, según la cual entiende que la Orden de Verificación suspendió el cómputo de la prescripción, por cuanto dicha orden fue notificada a Daysi Susana Castellón Céspedes el 16 de abril de 2008, es decir dentro de los cuatro años establecidos por Ley. Indica asimismo que la ahora recurrente solicitó prórroga, por lo que existe reconocimiento tácito de su obligación, lo que abre la procedencia del inc. b), art. 61 de la citada Ley, que señala que la prescripción se

interrumpirá por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo.

iii. Alega también que la notificación con la Resolución Determinativa interrumpió la prescripción, tal como lo establece el art. 61 de la referida Ley; consiguientemente, considera que no puede aplicarse, ni siquiera considerarse la infundada petición de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria.

iv. Respecto a la nulidad de la notificación con la Vista de Cargo, sostiene que dicha actuación fue notificada el 28 de abril de 2009, en el domicilio de la contribuyente, cumpliéndose la diligencia de la notificación la cual es dar a conocer a la contribuyente el plazo para la presentación de descargos correspondientes, por lo que mal puede alegarse la nulidad de dicha diligencia, cuando ésta no ha causado indefensión a la contribuyente, tal cual manda el art. 55 del DS 27113, por cuanto la ahora recurrente tomó conocimiento del proceso de fiscalización, habiéndose apersonado a las oficinas de la Administración Tributaria, por lo que la notificación se presume válida.

v. Considera necesario referirse a la verdad material que rige para este tipo de procesos según el num. 1, art. 200 de la Ley 2492 (CTB), ya que al haber tomado conocimiento de sus obligaciones, debió honrar las mismas. Añade que ante el hipotético cambio de domicilio de la recurrente, el inc. 3, art. 70 de la Ley 2492 (CTB) establece como una de las obligaciones fijar domicilio y comunicar su cambio, en caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.

vi. Cita también el inc. g), art. 4 de la Ley 2341 (LPA) según la cual se presumen legítimas las actuaciones de la Administración Tributaria, aspecto que se ve reforzado con las Sentencias Constitucionales SC 1164/01-R, SC 0659/2006-R y SC 1367/2003-R. Finalmente, solicita se confirme totalmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0338/2009 de 12 de octubre de 2009; consiguientemente, se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009.

IV.3. Antecedentes de derecho.

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

Art. 59. (Prescripción).

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

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

Art. 60. (Cómputo).

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

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

- a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa.
- b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Art. 62. (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con:

I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

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

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

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

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

Art. 32. (Procedimientos de Verificación y Control Puntual). El procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación que se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por reglamento de la Administración Tributaria.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

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

- i. En principio cabe señalar que Daysi Susana Castellón de De la Quinta, en su recurso jerárquico, plantea ante esta instancia nulidad de notificación de la Vista de Cargo en un domicilio donde no tenía actividad económica; nulidad de la Vista de Cargo por cuanto la Administración no contó con información directa e indubitable para determinar sobre base cierta, cuando fue sobre base presunta; prescripción tributaria del IVA e IT de la gestión 2004; verificación impositiva considerando que los ingresos por pagos realizados mediante tarjetas corresponden a servicios efectuados por terceros y base imponible del IT con una obligación de Bs66.- por la compra venta de moneda extranjera.
- ii. Así, corresponde aclarar que en el presente caso existen cinco puntos de controversia **1.-** Que se refiere a la prescripción tributaria respecto al IVA e IT de la gestión noviembre 2004, **2.-** Nulidad de notificación de la Vista de Cargo en domicilio donde no tenía actividad económica, **3.-** Nulidad de la Vista de Cargo por cuanto la determinación fue sobre base cierta, cuando fue sobre base presunta, **4.-** Que los pagos realizados mediante tarjetas corresponden a servicios efectuados por terceros es decir que solo actuó como intermediaria entre cliente y el servicio efectivamente realizado, y que los servicios que prestó fueron facturados y **5.-** Obligación en el IT de Bs66.- por la compra venta de moneda extranjera; en ese entendido, esta instancia jerárquica procederá a analizar y pronunciarse primero sobre el punto de la prescripción y sólo en caso de no corresponder la misma se pasará a los siguientes puntos.

IV.4.1. Prescripción Tributaria del IVA e IT del período noviembre de 2004.

- i. La contribuyente señala que como causal de suspensión, la norma expresamente alude “notificación de inicio de fiscalización”, en el presente caso se trata de un trabajo de verificación y por tanto se procedió a notificar con la Orden de Verificación y no de fiscalización, y el art. 62-I del Código Tributario, solo considera como causal de suspensión la notificación con el inicio de fiscalización; considera relevante para el cómputo de la prescripción que desde el 1 de enero de 2005 (Inicio del cómputo), hasta el día de la notificación con el inicio de verificación, transcurrieron 3 años, 4 meses y 10 días, habiéndose suspendido del 16 de abril de 2008 al 16 de octubre de 2008, reiniciándose el cómputo de la prescripción el 17 de octubre de 2008, faltando para el cumplimiento de los 4 años establecidos por el art. 59 del Código Tributario, 7 meses y 20 días, que se cumplieron el día 6 de junio de 2009; por tanto, la notificación de la Resolución Determinativa N° 221/2009, fue realizada el 29 de junio de 2009, cuando las facultades de determinación y sanción de la Administración Tributaria ya habían prescrito.

- ii. Al respecto, en la doctrina, José María Martín señala que: *“La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella”* (MARTÍN José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pag.189).

- iii. Para el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero, Ediciones Depalma, 5ª Edición, pp. 572 y 573 *“La prescripción en curso puede sufrir **interrupción**, en los casos, y por las razones establecidas en el ordenamiento legal respectivo, y se traduce en la consecuencia de tener como no sucedido el término precedente al acontecimiento interruptivo, desaparecido éste vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescripción”*; sobre el reconocimiento de la obligación sostiene que *“...es cualquier manifestación que en forma inequívoca, sin lugar a dudas, demuestre que el deudor admite la existencia del crédito tributario, por lo cual, es menester examinar cada situación particular para determinar si media o no el propósito enunciado.”*

- iv. El tratadista Héctor Villegas sobre la **suspensión** del término de prescripción señala que: *“la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero*

desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad” (VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Pág. 269).

- v. En nuestra legislación vigente, el art. 59 de la Ley 2492 (CTB), dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro (4) años para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3 Imponer sanciones administrativas; y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria, para el art. 60-I del citado cuerpo legal tributario, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; los arts. 61 y 62-I de la misma norma legal, señalan que el curso de prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente; esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.
- vi. De la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que el **16 de abril de 2008**, se notificó personalmente a Daysi Susana Castellón Céspedes con la Orden de Verificación N° 0008OVI0008, Operativo 410, en la que comunica el inicio de un proceso de determinación por la comparación de sus Declaraciones Juradas y la información obtenida de los Administradores de Tarjetas de Crédito, con un alcance al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, del período noviembre de 2004, en el que detectó diferencias por Bs10.014.98: según Anexo, emplazándola para que en el término de cinco días presente: Declaraciones Juradas del IVA e IT (Forms. 143 y 156), Libro de Ventas IVA, copias de las facturas emitidas, todos correspondientes a los períodos observados (fs. 3 y 4 de antecedentes administrativos); ante lo cual la contribuyente el **21 de abril de 2008**, solicitó ampliación de plazo para cumplir con la entrega de los documentos solicitados; en respuesta, la Administración Tributaria mediante providencia de 25 de abril de 2008, GDLP/DF/SVI/P-156/08, otorgó un plazo hasta el 30 de abril de 2008 (fs. 9-10 de antecedentes administrativos).
- vii. Asimismo se evidencia que el **29 de junio de 2009** se notificó la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas de la contribuyente por IVA e IT del período noviembre 2004, en 2.505.- UFV equivalentes

a Bs3.816.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y la sanción equivalente al 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en UFV, por encontrarse su conducta calificada como Omisión de Pago en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB) concordante con el art. 42 del DS 27310 (RCTB) (fs. 101-105 de antecedentes administrativos).

viii. En ese entendido, se tiene que para el período **noviembre de 2004** los hechos generadores se suscitaron durante la vigencia de la Ley 2492 (CTB), por lo que corresponde aplicar el término de prescripción de 4 años conforme establecen los arts. 59 y 60 de la citada Ley, iniciándose el cómputo de prescripción el **1 de enero de 2005** y concluyó el **31 de diciembre de 2008**, no existiendo causales de interrupción o de suspensión durante el término señalado conforme con los arts. 61 y 62 de la citada Ley, por lo que se establece que se operó la prescripción para el IVA e IT del período noviembre de 2004, ya que la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, fue notificada sólo el **29 de junio de 2009**, después de haberse operado la prescripción.

ix. Respecto a la interpretación de la Resolución de Alzada con relación a la causal de suspensión para el período noviembre de 2004, que establece que la notificación, de 16 de abril de 2008, con la Orden de Verificación Externa 0008OVI0008, según el art. 62 de la Ley 2492 (CTB), suspendió el curso de la prescripción que debió producirse el 31 de diciembre de 2008, y que fue extendido por seis meses, concluyendo este plazo el 30 de junio de 2009, pero que durante este plazo la Administración Tributaria, notificó la Resolución Determinativa el 29 de junio de 2009, con anterioridad al cumplimiento del período de prescripción, lo que hace inviable la posición de la sujeto pasivo respecto a la prescripción.

x. Cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en los arts. 31 y 32 del DS 27310 (RCTB), y tal como señala la recurrente, existen diferencias entre los procedimientos de fiscalización y verificación; por lo tanto, dado que el art. 62-I de la Ley 2492 (CTB) sólo se refiere al **inicio de la fiscalización**, no es aplicable al presente caso, cuando se trata de la notificación con un procedimiento de verificación, no pudiendo esta instancia jerárquica realizar una interpretación extensiva de una causal de suspensión de la prescripción no prevista en la Ley 2492 (CTB), por lo que se establece que no se ha suspendido el término de prescripción por seis meses más y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

xi. En cuanto a los alegatos de la Administración Tributaria en sentido de que la contribuyente solicitó prórroga y ese hecho se convierte en una causal de reconocimiento tácito de su obligación, adecuándose a lo previsto en el inc. b), art. 61 de la Ley 2492 (CTB), que señala que la prescripción se interrumpirá por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo, cabe señalar que cursa una nota de solicitud de prórroga o ampliación de plazo (fs. 9 de antecedentes administrativos), pero sólo para presentar la documentación requerida y no se constituye en un reconocimiento tácito, menos expreso, de adeudos tributarios a favor del Fisco, por lo que se establece que dicha solicitud no se enmarca a la previsión del art. 61-b) de la Ley 2492 (CTB).

xii. Por lo expuesto, siendo que han prescrito las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto al IVA e IT del período noviembre de 2004, por no haberse configurado causales de suspensión o interrupción del término de la prescripción conforme disponen los arts. 61 y 62 de la Ley 2492 (CTB), corresponde a esta instancia jerárquica revocar totalmente la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe dejar sin efecto legal, por prescripción, la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, de la Administración Tributaria.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, 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:

REVOCAR totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0338/2009, de 12 de octubre de 2009, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Daysi Susana Castellón de De La Quintana, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se deja nula y sin efecto legal, por prescripción, de la Resolución Determinativa N° 221/2009, de 3 de junio de 2009, de la Administración Tributaria; conforme establece el inc. a), 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