

RESOLUCION DE RECURSO DE ALZADA ARIT/CHQ/RA 0013/2013

RECURRENTE: LUCY RUTH OÑA TORRES Vda. DE URQUIZU.

RECURRIDO: GERENCIA DISTRITAL CHUQUISACA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES, representada legalmente por MARIA GUTIERREZ ALCON.

EXPEDIENTE: ARIT-CHQ-0074/2012.

LUGAR Y FECHA: Sucre, 28 de enero de 2013.

VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por Lucy Oña Torres, contra la Resolución Determinativa N° 17-000337-12 de 25 de septiembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales; Auto de admisión de 25 de octubre de 2012; notificación a la Administración Tributaria, para que en sujeción al procedimiento conteste y remita a la ARIT-CHQ los antecedentes administrativos del acto impugnado; la prueba producida por las partes; autos, decretos y proveídos dictados en la tramitación del recurso; Informe Técnico Jurídico ARIT/CHQ/STJR/SDT/N° 0013/2013 y todo cuanto ver convino y se tuvo presente.

CONSIDERANDO:

Que, en base a una relación completa de los antecedentes, contenido del acto impugnado, trámite procesal, análisis del recurso de alzada y fundamentos de la resolución impugnada, se tiene lo siguiente:

I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO Y ANTECEDENTES.

La Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, por Resolución Determinativa N° 17-000337-12 de 25 de septiembre de 2012, determinó de oficio y sobre base cierta deuda tributaria contra Roberto Urquizu Torres, de UFV's 52.054, por concepto de tributo omitido e intereses, respecto al IVA por los periodos julio y octubre de 2008; dejando sin efecto las multas por Actas por Contravenciones Tributarias Nros. 43133, 43179 y 43180, así como la sanción por omisión de pago, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 35 del CTB.

Resolución que fue notificada a Lucy Ruth Oña Torres, en calidad de tercero responsable, el 28 de septiembre de 2012 e impugnada el 18 de octubre de 2012, dentro del plazo previsto en el art. 143 del CTB.

II. CONTENIDO DEL RECURSO.

Lucy Ruth Oña Torres Vda. De Urquizu (la recurrente) expresó que las notificaciones por cédula, con la Orden de Verificación N° 0012OVE00229 y la Vista de Cargo N°

062/2012, fueron realizadas a su difunto esposo, aun cuando por memorial presentado el 24 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria, tuvo conocimiento de la muerte del contribuyente, ocurrida el 17 de octubre de 2010. Continuó señalando, que el art. 85 del CTB implícitamente dispone que la notificación por cédula requiere la existencia del sujeto pasivo, con la finalidad de poder asumir su defensa; y que al no observarse este aspecto, se vulneró los derechos a la defensa y debido proceso.

Respecto a la notificación con la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, manifestó que se realizó no solo a Roberto Urquizu Torrez, sino también a su persona como tercero responsable, calificación que consideró no corresponder, al no haber sucedido a las obligaciones de su esposo, como efecto de cualquier transmisión gratuita de sus bienes, conforme exige el art. 27 del CTB; por otra parte señaló que en calidad de tercero responsable en ningún momento se le otorgó el derecho de asumir defensa a través de la presentación de sus descargos y observaciones, vulnerando con ello el debido proceso; por lo cual consideró incumplido el art. 68. 6) y 10) del CTB, concordante con los arts. 115, 116 y 117 de la CPE.

También objetó la resolución impugnada, por utilizar la Declaratoria de Herederos - **presentada por su persona**-, para calificarla como tercero responsable; ya que dicha presentación (26/09/12) ocurrió en fecha posterior a la propia resolución impugnada (25/09/12), además de ser simple fotocopia. Por estas observaciones de fecha y el valor de la fotocopia de acuerdo al art. 217. a) del CTB, aseguró que no corresponde considerar la Declaratoria de Herederos como sustento de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12.

En cuanto a la congruencia y precisión de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, reclamó que esta no expresa el sustento o explicación al memorial presentado como descargo a la Vista de Cargo N° 062/2012, inobservando la motivación y congruencia a la que están obligados los emisores de tal resolución. También señaló que el art. 3 de la parte resolutive intimó al pago de la suma de Bs. 92.684 al contribuyente y no así al tercero responsable; por lo cual existe carencia de precisión y alcance para determinar la persona que es obligada a pagar la deuda tributaria.

En base a estos argumentos la recurrente solicitó declarar nula la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, en aplicación del art. 35.I d) y e) y II de la LPA, y en consecuencia anular obrados hasta que se notifique la Orden de Verificación N° 012OVE00229 a quien se considere responsable de las obligaciones impositivas de Roberto Urquizu Torres. No obstante, que la recurrente manifestó puntualmente su petitorio de anulación, señaló que en el supuesto de no corresponder la nulidad, observa el proceso de determinación unilateral realizado por la Administración Tributaria, y realizó consideraciones de fondo, manifestando que las facturas de los periodos julio y octubre de 2008 gozan de la presunción prevista en el art. 69 del CTB, por observar la obligación material y formal, al encontrarse registradas en el Libro de Compras IVA, y que la Administración Tributaria, no probó de forma fehaciente y contundente que las notas fiscales carezcan de validez para el crédito fiscal, sino que simplemente consideró incumplido el art. 70. 5 del CTB.

Por último expresó que la Administración Tributaria no obstante reconocer en la resolución impugnada el retiro de sanciones y multas de acuerdo al art. 35.II del CTB; sin embargo, calificó la conducta como omisión de pago, en función al art. 165 del CTB.

Como sustento de su recurso presentó los siguientes documentos adjuntos: 1) fotocopia de cédula de identidad N° 1087655 Ch. 2) Resolución Determinativa N° 17-000337-12. 3) Notificación con la Resolución Determinativa N° 17-000337-12. 4) Certificado de Matrimonio N° 0167859, entre Roberto Urquizu Torres y Lucy Ruth Oña Torres. 5) Certificado de Defunción N° 0080866 de Roberto Urquizu Torres. 6) Memorial de solicitud de anulación de notificación cedularia de 25 de noviembre de 2004, presentada por Lucy Ruth Oña Torres. 7) Memorial de apersonamiento y solicitud de nombramiento de tercero responsable de 24 de noviembre de 2011, presentada por Lucy Ruth Oña Torres. y 8) Nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00603/2012, emitida por la Gerencia Regional Chuquisaca del SIN, en respuesta por solicitud de anulación de notificación cedularia.

III. AUTO DE ADMISIÓN DEL RECURSO.

Mediante Auto de 25 de octubre de 2012, se admitió el recurso presentado y se dispuso notificar a la Administración Tributaria para que en el plazo de quince días conteste y remita los antecedentes administrativos, así como los elementos probatorios relacionados con la resolución impugnada, todo en aplicación del art. 218. c) del CTB. Auto que fue notificado a la entidad recurrida el 5 de noviembre de 2012, tal como consta en la diligencia de foja 23 del expediente.

IV. RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Por memorial presentado, el 20 de noviembre de 2012, se apersonó la Lic. María Gutiérrez Alcón, en su calidad de Gerente Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, y respondió de forma negativa al recurso interpuesto, expresó que la recurrente tuvo conocimiento de todas las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, por lo que no puede aducir vulneración a su derecho a la defensa; y que su condición de tercero responsable es admitida en su recurso de alzada a momento de justificar su legitimación activa.

Respecto a la solicitud de anulación por la no consignación del nombre de la tercero responsable, en los primeros actuados, manifestó que esto simplemente tendría un efecto dilatorio del proceso y del cobro del adeudo tributario. En cuanto a la aplicación la conducta de omisión de pago, manifestó que la resolución impugnada no impuso sanción por este concepto, y que esto es verificable por lo dispuesto expresamente por su art. 3, que determina el pago únicamente del tributo omitido e intereses.

En base a los argumentos descritos, arguye que las actuaciones y la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-00337-12 de 25 de septiembre de 2012, se enmarcaron dentro de las normas y procedimientos legales, por lo que solicitó se confirme la resolución impugnada, en aplicación del art. 212. b) del CTB.

V. FASE PROBATORIA.

En aplicación del art. 218. d) del CTB, mediante Auto de 22 de noviembre de 2012 (foja 29), se dispuso la apertura del término probatorio de veinte días comunes y perentorios; procediéndose con la notificación a las partes en la forma prevista en el art. 205 del CTB, el 28 de noviembre de 2012; conforme consta por las diligencias de fs. 30 y 31 del expediente.

De acuerdo a memorial presentado el 17 de diciembre de 2012 (fs. 33 a 34 vta.), dentro del término de veinte (20) días de la fase probatoria, la recurrente presentó prueba consistente en: 1) nota de solicitud del SIN-CHQ cursante a foja 21 del cuadernillo de antecedentes, a

través de la cual, la recurrente aseguró que se requirió a un fallecido la demostración de la procedencia y cuantía de sus créditos impositivos, vulnerando el art. 69 de CTB, respecto al debido proceso; 2) Memorial de 24 de noviembre de 2011, mediante el cual la recurrente afirmó demostrar que el SIN conocía la muerte de Roberto Urquizu Torres, ya que al mencionado memorial se adjuntó el correspondiente certificado de defunción. También presentó como prueba la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE00229, que se encuentra en poder de la Administración Tributaria.

Por su parte, la Administración Tributaria, por memorial de 18 de diciembre de 2012, ratificó toda la prueba adjuntada al memorial de respuesta.

Por lo anteriormente referido, y considerando que el plazo de veinte días de la etapa probatoria concluyó el 18 de diciembre de 2012, se tiene que las pruebas aportadas y ratificadas por las partes se encuentran dentro del plazo dispuesto por ley.

VI. ÁMBITO DE COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA DE CHUQUISACA.

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca en mérito a lo dispuesto en el art. 141 del DS N° 29894 -con vigencia a partir del 1 de abril de 2009- tiene la facultad y competencia para conocer y resolver el presente Recurso de Alzada, de acuerdo a la Disposición Transitoria Segunda del CTB, debido a que el procedimiento administrativo de impugnación, se inició el 18 de octubre de 2012.

Mediante informe de vencimiento de plazo probatorio emitido por Secretaría de Cámara de esta instancia administrativa, cursante de fs. 42 a 43 de obrados, se tiene que el plazo de los cuarenta (40) días, para la emisión de la Resolución del Recurso de Alzada conforme dispone el art. 210.III del CTB, vence el 28 de enero de 2013.

VII. RELACIÓN DE HECHOS.

De la revisión del Cuadernillo de Antecedentes N° 1 (SIN) se tiene la siguiente relación de hechos.

El 8 de junio de 2012 la Administración Tributaria notificó por cédula la Orden de Verificación N° 0012OVE00229 de 29 de mayo de 2012, que inició la revisión del crédito fiscal IVA de notas fiscales observadas en anexo form. 7531 boleta de diferencias, del contribuyente Roberto Urquizu Torres, con NIT 1009974011, por los periodos julio y octubre de la gestión 2008; requiriendo que en el plazo de cinco (5) días a partir de su notificación, presente la siguiente documentación: 1) Declaraciones Juradas de los periodos observados; 2) Libro de compras de los periodos observados; 3) Catorce facturas de compras originales detalladas en la misma orden; y 4) Medios de pago de las facturas observadas. Tanto los avisos de visita, así como la notificación por cédula fueron dejados a la ahora recurrente: Ruth Oña, con C.I: 1087655 Ch. sin que exista constancia que dichas oportunidades se haya dado aviso del fallecimiento de su esposo (fs. 2 y 3).

El 14 de junio de 2012, la Administración Tributaria mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00427/2012, dirigida a Roberto Urquizu Torres, requiriendo información consistente en los originales y fotocopias de los medios de pago fehaciente de las facturas observadas en la Orden de Verificación Externa 0012OVE00229 (foja 21).

El 19 de junio de 2012, la Administración Tributaria labró Acta por Contravención Tributaria vinculada al procedimiento de determinación N° 43133, por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación requerida por la Administración Tributaria en el plazo, mediante Orden de Verificación Externa 0012OVE00229, conforme exige el art. 70 num. 8 del CTB; con multa de UFV's 1.500 según numeral 4, subnumeral 4.1 del Anexo A de la RND 10-0037-07 (foja 12).

El 20 de junio de 2012, se presentó documentación, consistente en: 1) fotocopias de las declaraciones juradas IVA forms. 200 por los periodos observados, en fs. 2; 2) fotocopias y libros de compras IVA de los periodos observados, en fs. 9; 3) fotocopias de las notas fiscales 309, 314, 317, 311, 343, 308, 321, 306, 314, 336, 310, 309, 319 y 302 autorización 100100122110, en fs. 14. Esta documentación fue presentada por José Santos Sequeiros Lero según se tiene del Acta de Recepción de Documentación (foja 15). El 25 de junio de 2012, Ruth Oña Vda. de Urquizu, mediante nota, informó que debido al fallecimiento de su esposo, no contaba con los documentos solicitados, asegurando que todo lo presentado, constituyen todo cuanto posee en archivo (foja 23).

El 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria labró Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nros.: 1) 43179 por incumplimiento al deber formal de registro en datos de cabecera del Libro de Compras IVA periodo Julio 2008, conforme exige el art. 47. II num 1) incs. e) y f) con multa de UFV's 500 según art. 4 y subnumeral 3.2 del Anexo A de la RND 10-00037-07; 2) 43180 por incumplimiento a deber formal de registro en datos de cabecera del Libro de Compras IVA periodo Octubre 2008, conforme exige el art. 47. II num 1) incs. e) y f); con multa de UFV's 500 según art. 4 y subnumeral 3.2 del Anexo A de la RND 10-00037-07 (fs. 13 y 14).

El 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0012OVE00229/VC/00062/2012, que refiere la inexistencia del domicilio fiscal declarado del emisor de las facturas observadas como respaldo al crédito fiscal por los periodos verificados, vulnerando de esta forma el art. 38 del CTB; señalando además la falta de presentación de documentación contable que demuestre la procedencia de los créditos impositivos, incumpliendo el art. 70. 5) del mismo cuerpo legal; por otra parte se consolido las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nros. 43133, 43179 y 43180. Consiguientemente de acuerdo a liquidación previa del tributo adeudado, con UFV's 87.719 por tributo omitido, accesorios de ley, incumplimientos a deberes formales y sanción por omisión de pago; esta última calculada al 100% con UFV's 35.682 (fs. 67 a 70, y 72). El 29 de junio de 2012, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Roberto Urquizu Torres, con la Vista de Cargo.

El 27 de julio de 2012, Lucy Ruth Oña Torres presentó solicitud de anulación de la notificación por cédula correspondiente al Informe Final SIN/GDCH/DF/VE/INF/00335/2012 y Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0012OVE00229/VC/00062/2012, arguyendo que el 29 de julio de 2012 le entregaron el segundo aviso de visita, indicando que se elaboraría una representación para su posterior notificación por cédula, y que en este aviso se consignó que su persona era receptora del mismo, empero existiendo tachadura de su nombre con la leyenda " se dejó bajo la puerta", aspecto que considera incorrecto ya que tanto el primer como segundo aviso deberían ser dejados a un inquilino o vecino de acuerdo al art. 3 del CTB; también manifestó que la cédula fue elaborada sin que exista representación alguna sea. Al margen de lo reclamado, aseguro que su esposo falleció en el año 2010 como prueba el Certificado de Defunción N° 143385 adjunto, y que las obligaciones son *intuita personae* (foja 81 y 81 vta., y 83).

El 31 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió la nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00603/2012, que rechazó la solicitud de anulación de notificación cedula, bajo el argumento de que la solicitante no demostró, con declaratoria de herederos, que no tiene la calidad de sucesora, por lo cual la deuda tributaria persiste; **“siendo retiradas sanciones y Multas por no encontrarse ejecutoriadas”** sic, al haberse demostrado el fallecimiento del deudor (foja 87).

El 15 de agosto de 2012, se emitió Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCH/DF/IC/VE/INF/00545/2012, en el cual expresa que el la deuda tributaria alcanza a UFV's 51.000 correspondiente a tributo omitido e intereses; recomendando que **“Conforme lo establece el Art. 35º del Código Tributario Boliviano no se deberá realizar el cobro de la Sanción ni Multas establecidas en Actas Contravencionales habiéndose demostrado el fallecimiento del Contribuyente Titular del NIT sujeto a la presente verificación”** (fs 89 a 94).

El 21 de agosto de 2012, por dictamen del abogado de la Administración Tributaria se ratificó la calificación de la conducta, como omisión de paguen sujeción al art. 148, 160 num. 3 y 165 del CTB (fs. 100 y 101).

El 26 de septiembre de 2012, Lucy Ruth Oña Torres presentó la Declaratoria de Herederos de **29 de octubre de 2012**, por el cual se reconoce la calidad de herederos forzosos ab-intestato de Roberto Urquizu Torres, en todos los bienes, acciones, derechos y obligaciones, a Lucy Ruth Oña Torres y Paola Alejandra Urquizu Murillo, como esposa e hija respectivamente (117 y 117 vta.).

El 28 de septiembre de 2012, se notificó personalmente a Lucy Ruth Oña Torres con la Resolución Determinativa N° 17-000337-12 de 25 de septiembre de 2012, donde se determinan las obligaciones impositivas de fallecido Roberto Urquizu Torres una deuda tributaria por crédito fiscal IVA de los periodos julio y octubre de 2008, por UFV's 52.054 por concepto de tributo e intereses; dejando sin efecto las multas por Actas por Contravenciones Tributarias 43133, 43179 y 43180, así como la sanción por omisión de pago -inicialmente establecidas- debido al fallecimiento del contribuyente, en aplicación del art. 35 del CTB (fs. 120 a 126).

VIII. MARCO LEGAL.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.

Artículo 115.- II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Artículo 116.- I. Se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado.

Artículo 117.- I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO.

Artículo 27.- (Terceros Responsables). Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

Artículo 35.- (Sucesores de las Personas Naturales a Título Universal). I. Los derechos y obligaciones del sujeto pasivo y el tercero responsable fallecido serán ejercitados o en su caso, cumplidos por el heredero universal sin perjuicio de que éste pueda acogerse al beneficio de inventario.

II. En ningún caso serán transmisibles las sanciones, excepto las multas ejecutoriadas antes del fallecimiento del causante que puedan ser pagadas con el patrimonio de éste.

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

6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.

10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16º de la Constitución Política del Estado

Artículo 69.- (Presunción a favor del Sujeto Pasivo). En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias.

Artículo 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.

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

Artículo 85.- (Notificación por Cédula). I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de

los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

Artículo 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.

Artículo 159.- (Extinción de la Acción y Sanción). La potestad para ejercer la acción por contravenciones tributarias y ejecutar las sanciones se extingue por:

- a) Muerte del autor, excepto cuando la sanción pecuniaria por contravención esté ejecutoriada y pueda ser pagada con el patrimonio del causante, no procede la extinción.
- b) Pago total de la deuda tributaria y las sanciones que correspondan
- c) Prescripción;
- d) Condonación.

Artículo 165.- (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Artículo 200.- (Principios). Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del

mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

2. Principio de oralidad. Para garantizar la inmediación, transparencia e idoneidad, los Superintendentes Tributarios podrán sustanciar los recursos mediante la realización de Audiencias Públicas conforme a los procedimientos establecidos en el presente Título.

IX. FUNDAMENTOS TÉCNICOS JURÍDICOS.

Con carácter previo y con la finalidad de evitar nulidades posteriores, corresponde realizar un análisis de los antecedentes del presente proceso administrativo para verificar la existencia o no de omisiones en las que pudiera haber incurrido la Administración Tributaria, y sólo en caso de no ser evidentes se procederá a la revisión y análisis correspondiente de los argumentos de fondo.

9.1. Con relación a la notificación con la Orden de Verificación y la Vista de Cargo.

La recurrente expresó que las notificaciones por cédula, con la Orden de Verificación N° 0012OVE0029 y Vista de Cargo N° 062/2012, fueron realizadas a su difunto esposo, pese a que la Administración Tributaria conoció de su fallecimiento -ocurrido el 17 de octubre de 2010- mediante memorial de 24 de noviembre de 2011 presentado dentro de otro procedimiento determinativo. Continuó señalando que el art. 85 del CTB estableció implícitamente que la notificación por cédula, requiere la existencia de sujeto pasivo con la finalidad de posibilitar que asuma su defensa; y que al no observarse este aspecto, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso.

La modalidad de notificación por cédula, se encuentra establecida en el art. 85 del CTB, de la siguiente manera: *“I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula. III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia”.*

Se entiende que toda notificación es *“la acción y efecto de hacer saber, a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera que sea su índole, o a sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto del procedimiento. Couture dice que es también constancia escrita, puesta en los autos, de haberse hecho saber a los litigantes una resolución del juez u otro acto del procedimiento”* (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Ossorio).

De igual forma la jurisprudencia constitucional, estableció el siguiente criterio a partir del contenido en la sentencia constitucional 1845/2004-R: *“En el marco anotado, los emplazamientos, citaciones y notificaciones (notificaciones en sentido genérico), que son las modalidades más usuales que se utilizan para hacer conocer a las partes o terceros interesados las providencias y resoluciones de los órganos jurisdiccionales o*

administrativos, para tener validez, deben ser realizados de tal forma que se asegure su recepción por parte del destinatario; pues la notificación, no está dirigida a cumplir una formalidad procesal en sí misma, sino a asegurar que la determinación judicial objeto de la misma sea conocida efectivamente por el destinatario (así SC 0757/2003-R, de 4 de junio); dado que sólo el conocimiento real y efectivo de la comunicación asegura que no se provoque indefensión en la tramitación y resolución en toda clase de procesos; pues no se llenan las exigencias constitucionales del debido proceso, cuando en la tramitación de la causa se provocó indefensión (art.16.II y IV de la CPE); sin embargo, en coherencia con este entendimiento, toda notificación por defectuosa que sea en su forma, que cumpla con su finalidad (hacer conocer la comunicación en cuestión), es válida”.

Ahora bien, de la revisión de antecedentes administrativos, se verificó que las notificaciones con la Orden de Verificación N° 0012OVE0029 y Vista de Cargo N° 062/2012, si bien señalan que se realizaron a Roberto Urquizu Torres (fs. 8 y 72 respectivamente) empero las mismas fueron de conocimiento de la ahora recurrente quien recibió la notificación por cédula de la Orden de Verificación; así también el 25 de junio de 2012 -antes de la emisión de la Vista de Cargo- la ahora recurrente, presentó nota cursante a fs. 23 de antecedentes, a través de la cual comunicó el fallecimiento de su esposo Roberto Urquizu Torres, empero sin respaldar documentalmente tal afirmación; posteriormente el 27 de junio de 2012, dentro de la etapa de descargos a la Vista de Cargo, Lucy Ruth Oña en calidad de esposa del contribuyente, presentó memorial nuevamente dio a conocer el fallecimiento de su esposo Roberto Urquizu Torres, adjuntando Certificado de Defunción N° 143385 y objetando la aplicación de notificación por cédula con la Vista de Cargo N° 062/2012.

De los antecedentes antes señalados es evidente que la Administración Tributaria no tuvo el conocimiento documental del fallecimiento de contribuyente, dentro del presente procedimiento determinativo, hasta el día 27 de junio de 2012; razón por la cual este aspecto fue considerado recién a partir de la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, con la consiguiente reducción de sanciones y multas de acuerdo al art. 35 del CTB, inclusive. Sin embargo, debe quedar claramente establecido que la muerte del sujeto pasivo no extingue la obligación tributaria material.

Por otra parte, la ahora recurrente tuvo conocimiento tanto de la Orden de Verificación N° 0012OVE0029 y Vista de Cargo N° 062/2012, toda vez que recibió los avisos de visita y cédula de la Orden de Verificación, donde consta su firma, al igual que en el primer aviso de visita para la notificación de la Vista de Cargo, lo que evidencia que no estuvo en indefensión o desconocimiento del proceso.

Por lo expuesto esta instancia administrativa no advierte causal de nulidad en las notificaciones por cédula efectuadas por la Administración Tributaria con la Orden de Verificación N° 0012OVE0029 y Vista de Cargo N° 062/2012, ocurridas el 8 de junio y 29 de junio de 2012 respectivamente, toda vez que la ahora recurrente tuvo conocimiento de los mismos, no existiendo vulneración alguna al derecho a la defensa o al debido proceso, habiendo la Administración Tributaria aplicado correctamente el art. 85 del CTB.

9.2. Con relación a la calidad de tercero responsable a partir de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12.

Respecto a la notificación con la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, la recurrente manifestó que la misma se efectuó no solo a Roberto Urquizu Torres, sino también a su persona en calidad de tercero responsable, lo que considera no corresponde ya que ella no sucedió en las obligaciones de su esposo como efecto de cualquier transmisión gratuita de sus bienes, como requiere el art. 27 del CTB; también señaló que esta calificación de tercero responsable se encuentra en la resolución impugnada de 25/09/12, fundada en la declaratoria de herederos **presentada por su persona** el 26/09/12, vale decir, posteriormente a la emisión de la resolución, hecho que aduce carece de lógica, además de constituir una declaratoria de herederos en simple fotocopia, vulnerando con esto último el art. 217. a) del CTB. Por otra parte señala que en calidad de tercero responsable en ningún momento se le otorgó el derecho de asumir defensa, y en debido proceso presentar sus descargos y observaciones; afirmando la vulneración del art. 68. 6) y 10) del CTB concordante con los arts. 115, 116 y 117 de la CPE.

En cuanto a la calidad de tercero responsable, debemos mencionar que el art. 27 del CTB efectivamente establece que *“El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes”*. En el presente caso, fue la misma recurrente quien presentó fotocopia del Testimonio de Declaratoria de Herederos, donde consta que la ahora recurrente fue declarada heredera ab intestato de Roberto Urquizu Tórres, según se tiene del Auto de 29 de octubre de 2010 que cursa a fs. 117 vta. de antecedentes administrativos, documentación que conforme dispone el art. 27 del CTB, acredita la condición de tercero responsable de la ahora recurrente, cuya validez probatoria no se discute por el hecho de no haberla presentado en fotocopias legalizadas, máxime si fue documentación presentada por la ella misma.

9.3. Con relación a la congruencia y precisión de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12.

Respecto a la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, la recurrente también reclamó que carece del sustento o explicación al memorial presentado como descargo a la Vista de Cargo N° 062/2012, inobservando la motivación y congruencia a la que están obligados los emisores de tal resolución. Por otra parte señaló que el art. 3 de la parte resolutive de esta resolución intimó al pago de la suma de Bs92.684.- al contribuyente y no así al tercero responsable, por lo que existiría imprecisión en la persona obligada a pagar la deuda tributaria.

En cuanto a los requisitos de la resolución determinativa, el art. 99. II del CTB establece que: *“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”*.

De la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria, por nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00603/2012 de 31 de julio de 2012, dio respuesta a los descargos presentados por Lucy Ruth Oña Torres, concluyendo que en aplicación del art. 35 del CTB y estando demostrado el fallecimiento de su esposo a través de certificado de defunción adjunto al descargo, se dispuso el retiro de las

sanciones y multas por no encontrarse ejecutoriadas. En cuanto al contenido de la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, se observa que está en consideración al fallecimiento del titular del NIT, según certificado de defunción adjunto al descargo, se excluyó de la deuda tributaria las sanciones por omisión de pago y actas contravencionales, manteniéndose únicamente el tributo omitido e interés en un importe de UFV's 52.054.000, por IVA de los periodos de julio y octubre de 2008.

Luego del análisis y compulsas de los antecedentes administrativos se evidencia que la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, consideró los descargos presentados por Lucy Ruth Oña Torres el 27 de julio de 2012, ya que a raíz de la acreditación documental del fallecimiento del contribuyente y de la conclusión establecida en la nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00603/2012 de 31 de julio de 2012, las multas y sanciones fueron excluidas, en aplicación del art. 35 del CTB, asignando la calidad de tercero responsable a la ahora recurrente en mérito a la declaratoria de herederos presentada por ella misma.

En cuanto al artículo 3 de la analizada resolución, se evidenció que la misma efectivamente intima al contribuyente para realizar el pago del monto determinado; sin embargo ello no desvirtúa o invalida la calidad de tercero responsable de Lucy Ruth Oña Torres Vda. de Urquizu, ya que este aspecto se encuentra contenido en la misma Resolución Determinativa N° 17-000337-12, y durante todo el procedimiento tributario, aún en la presente impugnación administrativa.

9.4. Con relación a la validez de las facturas observadas y la omisión de pago.

Habiéndose establecido la inexistencia de las causales de nulidad aducidas por la recurrente, corresponde ingresar al análisis de fondo de la impugnación, donde la recurrente manifestó como argumentos de fondo que las facturas de los periodos julio y octubre de 2008 gozan de la presunción prevista en el art. 69 del CTB por observar la obligación material y formal al encontrarse registradas en el Libro de Compras IVA; y que la Administración Tributaria, no probó fehaciente y contundentemente que las notas fiscales carezca de validez para el crédito fiscal, ya que simplemente consideró incumplido el art. 70. 5 del CTB. También expresó que la Administración Tributaria reconoció en la resolución impugnada el retiro de sanciones y multas de acuerdo al art. 35.II del CTB, empero califica la conducta como omisión de pago, en función al art. 165 del CTB.

La Administración Tributaria, en papel de trabajo V2 "*Determinación de Compras – Crédito Fiscal IVA*" observó las facturas emitidas por el proveedor Andrés Gonzales "Importaciones El Oriental" NIT 7517086013 - Nros. 309, 311, 314, 317, del periodo julio 2008, por un importe de Bs108.735.- y Nros. 302, 306,308, 309, 310, 314, 319, 321, 336 y 343 del periodo octubre 2008, por un importe de Bs284.622,90, todas con N° de Autorización 10010012110, argumentando que el domicilio del proveedor era inexistente y porque no se demostró la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, siendo consideradas inválidas, para cómputo de crédito fiscal, en aplicación del art. 70. 5 del CTB que estipula como deber de todo sujeto pasivo, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan (foja 19 de Cuadernillo de Antecedentes N° 1 SIN).

Al respecto, cabe señalar que en términos tributarios la eficacia probatoria de la factura dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que normativamente se disponga en las leyes y resoluciones administrativas emitidas al efecto. En nuestro

sistema impositivo boliviano, la factura es un documento que prueba un **hecho generador** relacionado directamente con un débito o crédito fiscal, que sin embargo, para su plena validez, tendrá que ser corroborado por los órganos de control del Servicio de Impuestos Nacionales u otro ente público, según corresponda y además deberá ser corroborado con otras pruebas fácticas que **permitan evidenciar la efectiva realización de una transacción.**

En este punto, es pertinente citar a Ricardo Fenochietto quien sobre la efectiva realización de las transacciones enseña que: *“Las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que la deducción de un gasto en el Impuesto a las Ganancias y/o el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, **la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco.** Para ello no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario **deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventario de la firma, testigos, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencia bancaria de los que queda constancia en registros de terceros**”.* (El Impuesto al Valor Agregado, 2da. Edición, 2007, Pág. 630-631).

En reiteradas resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria –entre ellas las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006 y STG/RJ/0156/2007- en aplicación de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado) y art. 8 del DS N° 21530, se precisan tres requisitos a ser cumplidos por el contribuyente para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada y **3) Que la transacción se haya realizado efectivamente**

En antecedentes se evidencia que el domicilio declarado por el proveedor, Andrés Gonzales “Importaciones El Oriental” NIT 7517086013, en el Padrón de Contribuyentes del sistema SIRAT2, es la Av. 6 de Agosto S/N, con número de medidor 748052. Empero con Hoja de Ruta NUIT 766 de 22/06/2011, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, recibió la nota de 09 de junio de 2011, presentada por el Señor Andrés Cárdenas Pérez con CI. 3702212, propietario del domicilio de Av. 6 de Agosto S/N, con número de medidor 748052, quien comunicó a la Administración Tributaria para futuras actuaciones, *“que el Sr. Andrés Gonzales Alvares nunca vivió en ese domicilio, que su casa nunca fue establecimiento comercial y que no existió alguna actividad económica”.* Por otra parte en el Software Libro de Compras y Ventas IVA DA VINCI del Sistema SIRAT2, la Administración Tributaria verificó que el proveedor Andrés Gonzales “Importaciones El Oriental” NIT 7517086013, no presentó los Libros de Ventas IVA en la gestión 2008 y que el NIT estuvo vigente hasta el 30/10/2009 (fs. 58 a 61 de Cuadernillo de Antecedentes N° 1 SIN).

Por otro lado, mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/427/2012 de 14 de junio de 2012, la Administración Tributaria, solicitó al contribuyente demostrar documentalmente la procedencia y cuantía de los créditos Impositivos mediante medios fehacientes de pago (Comprobantes de Diario, Comprobantes de Diario, Contratos de Obra, Ingresos

y egresos de su almacén u otra documentación) a fin de acreditar la realización de las transacciones y validez de las facturas observadas. Sin embargo, por nota de 25 de junio de 2012, la recurrente dio respuesta a la solicitud, indicando que por el fallecimiento de su esposo, no contaba con la documentación solicitada, es más en el plazo de descargo otorgado en la Vista de Cargo, tampoco presentó documentación alguna que acredite la efectiva realización de las compras (fs. 21 a 23 del Cuadernillo de Antecedentes N° 1 SIN).

Por los aspectos observados, la Administración Tributaria determinó la depuración del crédito fiscal de las facturas emitidas por el proveedor Andrés Gonzales "Importaciones El Oriental" NIT 7517086013; al no tener respaldo de la realización de transacción, condición que hace a la materialidad del derecho al cómputo del crédito fiscal IVA en los periodos de revisión, conclusión arribada por la Administración Tributaria ante la inexistencia del domicilio del proveedor y la imposibilidad de establecer la legitimidad de las notas fiscales.

Al respecto, es pertinente anotar el precedente establecido en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0184/2008 de 18 de marzo de 2008, que señala: *"De aceptar que se presenten facturas falsas y sin valor legal tributario, se abriría peligrosamente las puertas para que bajo el principio de buena fe los contribuyentes presenten toda clase de facturas y documentos equivalentes sin valor legal para beneficiarse de un crédito fiscal inexistente contablemente, lo que en un Estado de Derecho, que se rige por normas jurídicas tributarias generales y obligatorias es inaceptable. Además, cabe dejar establecido que de aceptarse esta situación, el Estado perdería ingresos por doble partida; por lo tanto, no corresponde que se le otorgue validez a documentos sin valor legal"*.

El art. 76 del CTB, en cuanto a la carga de la prueba, dispone que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, correspondiendo a la recurrente **presentar pruebas de la existencia de la transacción, más aún cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por la Administración Tributaria**; pruebas que deben ser suficientes para demostrar la materialización de la operación gravada, la efectivización del pago realizado, identificación la persona que recibió el pago y que además exista correspondencia de la operación gravada en los registros de los proveedores; aspectos que no fueron acreditados por la recurrente.

Ahora bien, sobre el reclamo de la omisión de pago, es necesario señalar que el art. 165 del CTB, dispone que el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria. Sin embargo el art. 159 del CTB, determina que la potestad para ejercer la acción por contravenciones tributarias y ejecutar las sanciones se extingue entre otras causas por muerte del autor excepto cuando la sanción pecuniaria por contravención esté ejecutoriada y pueda ser pagada con el patrimonio del causante. Concordante con lo último, el art. 35. II del mismo cuerpo legal respecto a la transmisibilidad de las sanciones, establece que esta no es procedente, excepto las multas ejecutoriadas antes del fallecimiento del causante que puedan ser pagadas con el patrimonio de éste.

De la revisión de la parte considerativa de la Resolución Determinativa 17-000337-12 se obtiene que la Administración Tributaria efectivamente ratifica la calificación preliminar de la conducta como omisión de pago de acuerdo al art. 165 del CTB,

empero en el artículo 2 de la parte resolutive, dispuso el retiro de las sanciones y multas en aplicación del art. 35 del CTB, aspecto coherente con la cuantificación de la deuda tributaria en el siguiente artículo 3, mediante el cual se describe al monto de UFV's 52.054 como emergente de Tributo omitido e intereses únicamente, aspecto que también se muestra en el cuadro de adeudos a favor del fisco, donde no existe descripción alguna de sanción de omisión de pago o de multas por incumplimientos a deberes formales.

Por lo no habiéndose evidenciado vicios de forma que invaliden el procedimiento determinativo seguido en contra de Roberto Urquizu Torres y no existiendo prueba de descargo que desvirtúe la determinación de la deuda efectuada por la Administración Tributaria, corresponde confirmar la Resolución Determinativa N° 17-000337-12, declarando firme y subsistente el monto determinado.

POR TANTO

La Directora Ejecutiva Regional de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, en virtud de la jurisdicción y competencia plena que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a); artículo 193, numerales I y II del CTB y artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894,

RESUELVE:

Primero.- CONFIRMAR, la Resolución Determinativa N° 17-000337-12 de 25 de septiembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales; quedando firme y subsistente la deuda tributaria por UFV's 52.054 (Cincuenta y dos mil cincuenta y cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda) por concepto de tributo omitido e intereses, únicamente, por IVA de los periodos julio y octubre de 2008, determinada en contra del contribuyente Roberto Urquizu Torres. Todo en sujeción al art. 212.I.b), del Código Tributario Boliviano.

Segundo.- DISPONER, la remisión con nota de cortesía, de una copia de la presente Resolución a conocimiento de la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cumplimiento a lo previsto en el artículo 140, inciso c), del Código Tributario Boliviano.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.