

## RESOLUCION DE RECURSO DE ALZADA ARIT/CHQ/RA 0084/2010

**RECURRENTE:** Ronald Gantier Lemoine.  
**RECURRIDO:** Gerencia Distrital Chuquisaca, del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).  
**EXPEDIENTE:** ARIT-CHQ-0036/2010  
**LUGAR Y FECHA:** Sucre, 22 de julio de 2010.

### VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por el sujeto pasivo: Ronald Gantier Lemoine, con Número de Cédula de Identidad 1044570, contra la Resolución Determinativa N° 17-0015-10 de fecha 17 de febrero de 2010, emitido por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). Recurso que es admitido por Auto de fecha 25 de marzo de 2010, disponiendo la notificación al Gerente Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), para que la Autoridad recurrida remita todos los antecedentes sobre la Resolución Administrativa impugnada; se acepto la prueba literal y documental presentada y producida por las partes, Autos y Decretos dictados en la tramitación del presente Recurso, las pruebas producidas por las partes, Informe Técnico – Jurídico ARIT/CHQ/STJR/SDT/ N° 084/2010 y todo cuanto ver convino y se tuvo presente.

### I. ANTECEDENTES

La Resolución Determinativa N° 17-0015-10 de fecha 17 de febrero de 2010, emitida por el Gerente Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) resolvió determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del sujeto pasivo **Ronald Gantier Lemoine** respecto al RC-IVA Dependientes de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2006; enero, febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2007, por depuración de crédito fiscal indebidamente utilizado, proveniente de notas fiscales no emitidas por el proveedor, no consignación del número de la cédula de identidad del dependiente; facturas de servicios con otra dirección a la declarada por el dependiente, facturas con errores de transcripción (Importes sobreestimados) en formularios 87 y 110, reparos que ascienden a **Bs.- 11.540,00 (ONCE MIL QUINIENTOS CUARENTA 00/100 BOLIVIANOS)** equivalente a **7.503,00 UFV's (SIETE MIL QUINIENTOS TRES 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA)**, en aplicación de los artículos 19 inciso d); 25, 26, 28, 30, 31 y 32 de la Ley N° 843; artículos 5, 6 y 8 inciso c) del D.S. 21531, artículo 3 inciso g) y artículo 42 numeral 4 de la R.N.D. 10.0016.07; artículo 22 inciso c) y numerales 15 y 72 de la R.A. N° 05-0043-99; RND 10-0048-05 artículo 1 inciso c).

También se procedió a calificar la conducta del dependiente, como Omisión de Pago por adecuarse a lo previsto en el art. 165 del Código Tributario, sancionando con un importe de **Bs.- 7.966,00 (SIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS 00/100 BOLIVIANOS)** equivalente a **UFV's 5.178,00 (CINCO MIL CIENTO SETENTA Y OCHO 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA)**.

En fecha 23 de febrero de 2010, se evidencia haberse procedido a notificar en forma personal al señor Ronald Gantier Lemoine con la Resolución Determinativa N° 17-0015-10, conforme consta a fojas 12 del expediente.

En fecha 15 de marzo de 2010 el señor Ronald Gantier Lemoine, interpone Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0015-10, advirtiendo haberse presentado el citado Recurso de Alzada dentro del plazo legal establecido por el Art. 143 del Código Tributario.

## **II. AUTO DE ADMISION DEL RECURSO.**

El memorial de Recurso de Alzada, en principio fue objeto de observación por incumplimiento de los incisos a) y c) del artículo 198 del Título V del Código Tributario (Ley N° 3092) conforme fluye del auto de observación de fecha 17 de marzo de 2010 cursante a fojas 32 del expediente. Luego dentro del plazo legal, la parte recurrente mediante memorial que cursa a fojas 35 de obrados, subsana las observaciones realizadas, por cuya razón mediante auto Interlocutorio de fecha 25 de marzo de 2010, que cursa a fojas 36 de Cuaderno Procesal, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada, corriendo a conocimiento de la Administración Tributaria recurrida, para que en el plazo de quince (15) días, computables a partir de su legal notificación conteste y remita todos los antecedentes administrativos, como los elementos probatorios relacionados con la Resolución Impugnada, en aplicación de lo señalado por el Art. 218 inciso b) de la Ley N° 3092.

## **III. RESPUESTA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA AL RECURSO DE ALZADA.**

Que dentro de término legal, la Administración Tributaria Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) mediante memorial que cursa de fojas 41 a 43 de obrados, responde al Recurso de Alzada, apersonándose la Lic. María Gutiérrez Alcón, quien acredita su personería en su condición de Gerente Distrital interino de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, solicitando se acepte su representación legal y se le haga conocer las providencias que se dicten en recurso de alzada, a cuyo efecto adjunta copia legalizada de la Resolución Administrativa N° 03-0102-10 de fecha 24 de febrero de 2010, por la que evidencia haber sido designada Gerente Distrital interina, dependiente de la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Que dicha personera legal de la Gerencia Distrital de Chuquisaca en su memorial de respuesta al Recurso de Alzada, contesta en forma negativa a los reclamos de la parte recurrente, pidiendo el rechazo del recurso de alzada y luego la confirmación de la Resolución Determinativa impugnada.

## **IV. FASE PROBATORIA.**

Mediante auto de fecha 14 de abril de 2010 que cursa a fojas 44 del Cuaderno Procesal, en observancia de lo previsto en el artículo 218 inciso d) del Título V del Código Tributario (Ley N° 3092) se sometió el proceso a término probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose con el citado auto a ambas partes en fecha 14 de abril de 2010, conforme consta por las diligencias de notificación, cursantes de fojas 45 y 46 de obrados.

Dentro del plazo probatorio la Administración Tributaria recurrida, mediante memorial que cursa a fojas 47 de obrados, se ratifica en la prueba documental presentada, como en los fundamentos expuestos a tiempo de presentar su respuesta al Recurso de Alzada.

La parte recurrente mediante memorial que cursa a fojas 52 y 53 de obrados propone y presenta prueba, consistente en lo siguiente: Propone que se entreguen documentos de informes estadísticos de la Administración Tributaria como **a)** Registro total de los contribuyentes RC-IVA correspondiente al sector funcionarios públicos; **b)** Registro del Total de los contribuyentes, correspondientes al sector de funcionarios públicos de Chuquisaca sujetos al RC-IVA que fueron sometidos a fiscalización y revisión de facturas de los periodos que corresponden al recurrente; **c)** Documentación completa del Proyecto Eventuales del RC-IVA; **d)** Informe de relación porcentual Estadística entre los Contribuyentes RC-IVA de Chuquisaca que cubren este impuesto sobre un salario básico de Bs.- 5.000,00 solicitud que esta dirigida a demostrar la actitud parcializada de la Administración Tributaria al escoger al sujeto pasivo para comprobar su correcta aplicación de sus obligaciones tributarias. Adjunta 77 facturas, correspondientes a los periodos consignados en la fiscalización y revisión que dio lugar a la Resolución Determinativa impugnada. También presenta en fecha 5 de mayo de 2010 mas prueba documental consistente en 236 formularios y facturas RC-IVA de diversos periodos de la gestión 2006; veinte documentos consistente en recibos bancarios por pagos RC-IVA, boleta bancaria, contrato de fianza, plan de pagos, fiscalización del trabajo de campo, determinación de reparos, resumen de adeudos tributarios, orden de verificación y detalle de diferencias, como la proposición pericial, pruebas que fueron rechazadas por haberse presentado fuera del plazo probatorio.

#### **V. AMBITO DE COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DE IMPUGNACION TRIBUTARIA.**

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, a mérito de lo dispuesto en el artículo 141 del Decreto Supremo 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, el cual se encuentra dentro del marco legal establecido en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano, debido a que el procedimiento administrativo de impugnación contra la **Resolución Determinativa N° 17-0015-10**, se inició en fecha 15 de marzo de 2010 conforme consta por el cargo de recepción cursante a fojas 28 del expediente.

En ese sentido, tanto en la parte **adjetiva o procesal** como en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar al presente Recurso de Alzada, el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la Ley N° 2492, en base al principio *tempus regis actum* y las normas reglamentarias conexas a la vigencia del hecho.

Que mediante informe de vencimiento de plazo probatorio emitido por Secretaría de Cámara que cursa de fojas 59 a 60 de obrados, se conoce que el plazo para la emisión de la resolución del Recurso de Alzada, conforme dispone el artículo 210 párrafo III de la Ley N° 3092, **vencía el día lunes 14 de junio de 2010**. Sin embargo ante solicitud expresa de la Secretaría Técnico Jurídico Regional, se dispuso la ampliación por cuarenta (40) días adicionales a través del auto interlocutorio de fecha 14 de junio de 2010 que cursa a fojas 80 del expediente, por cuya razón la presente resolución es dictada dentro de plazo establecido por Ley.

Que dentro del término previsto por el párrafo II del artículo 210 del Código Tributario, se advierte que la parte recurrente presenta alegatos orales, cuya acta consta de fojas 74 a 75 de obrados. De manera escrita la Administración Tributaria recurrida presenta sus alegatos, cuyo memorial cursa a fojas 73 del expediente. En ambos casos se dispuso considerar los mismos en resolución final.

El recurrente además presentó más prueba de descargo como de reciente obtención, cuyo acta de juramento conforme a Ley, cursa a fojas 67 de obrados. Asimismo ratificó la propuesta pericial, la misma que fue rechazada por proveído de fecha 7 de mayo cursante a fojas 62 del expediente por haber concluido el periodo de prueba.

## **VI. MARCO LEGAL.**

### **Ley N° 2492 (Código Tributario)**

#### **Artículo 47.- (Componentes de la Deuda Tributaria).**

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

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

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

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

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

Los pagos parciales una vez transformados a Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV), serán convertidos a Valor Presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses de la relación descrita anteriormente y se deducirán del total de la Deuda Tributaria sin intereses.

La obligación de pagar la Deuda Tributaria (DT) por el contribuyente o responsable, surge sin la necesidad de intervención o requerimiento de la administración tributaria.

El momento de hacer efectivo el pago de la Deuda Tributaria total expresada en UFV's, la misma deberá ser convertida a moneda nacional, utilizando la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) de la fecha de pago.

También se consideran como Tributo Omitido (TO), los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV).

#### **Artículo 65.- (Presunción de Legitimidad).**

Los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece.

#### **Artículo 70.- (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo).**

Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.

4. Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

**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 84.- (Notificación Personal).**

I. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el Artículo 89° de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal.

II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales.

**Artículo 92.- (Definición).**

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

**Artículo 95. (Control, Verificación, Fiscalización e Investigación).**

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

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

**Artículo 96. (Vista de Cargo o Acta de Intervención).**

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

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

**Artículo 98. (Descargos).**

Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes.

Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres (3) días hábiles administrativos.

**Artículo 100.- (Ejercicio de la Facultad).**

La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

**Artículo 148.- (Definición y Clasificación).**

Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

**Artículo 160.- (Clasificación).**

Son contravenciones tributarias:

**Numeral 3.** Omisión de pago;

**Numeral 6.** Las establecidas en leyes especiales;

**Artículo 161.- (Clases de Sanciones).**

Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

**Numeral 1. Multa;**

**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.

**Resolución Administrativa N° 05-0043-99**

Numeral 72. La utilización de las facturas que hubieran sido declaradas extraviadas conforme lo señalado en la presente resolución, así como el uso de facturas falsificadas o **alteradas en la obtención de créditos fiscales**, reintegros tributarios y compensaciones, **darán lugar a la pérdida de estos beneficios por el período** en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal.

**Resolución Administrativa 05-0043-99**

**Numeral 2.**

Las facturas, Notas Fiscales, Tickets de máquinas registradoras y/o documentos equivalentes, emitidas por sistemas manuales, mecánicos o computarizados de empresas públicas, privadas, cooperativas o sociedades de hecho, sean estas comerciales, industriales o de servicios, entidades del sistema financiero nacional, empresas de transporte, espectáculos públicos y servicio de comunicaciones, deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria.

**Numeral 22.**

Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos:

g) Las facturas emitidas que presenten enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones no generarán crédito fiscal.

**Numeral 72.**

La utilización de las facturas que hubieran sido declaradas extraviadas conforme lo señalado en la presente resolución, así como el uso de facturas falsificadas o alteradas en la obtención de créditos fiscales, reintegros tributarios y compensaciones, darán lugar a la pérdida de estos beneficios por el período en que estas facturas hayan sido incluidas, sin perjuicio de la instauración de procesos penales por delitos de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, según corresponda, previstos y sancionados en el Código Penal.

**DS N° 21531(Reglamento del RC-IVA).**

**Art. 1.** Constituyen ingresos gravados por el régimen complementario al impuesto al valor agregado los señalados en el artículo 19 de la ley 843 de 20 de mayo de 1986.

**Art. 8.** Todos los empleadores del sector público o privado, que a partir del 1 de enero de 1995 y por tareas desarrolladas desde esa fecha, paguen o acrediten a sus dependientes por cualquiera de los conceptos señalados en el inciso d) del artículo 19 de la ley 843 y en concordancia con lo indicado en el artículo 1º del presente decreto supremo, deberán proceder según se indica a continuación.

- a) Se deducirá del total de pagos o acreditaciones mensuales los importes correspondientes a los conceptos indicados en el artículo 5 del presente decreto supremo y, como mínimo no imponible, un monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la ley 843.
- b) La diferencia entre los ingresos y las deducciones señaladas en el inciso anterior, constituye la base sobre la cual se aplicará la alícuota establecida en el artículo 30 de la ley 843 (Texto Ordenado en 1995). Si las deducciones superaran a los ingresos, para el cálculo del gravamen se considerará que la base es cero.
- c) Contra el impuesto así determinado, se imputará como pagos a cuenta los siguientes conceptos:

1) La alícuota correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) contenido en las notas fiscales originales presentadas por el dependiente en el mes, quien deberá entregar las mismas a su empleador hasta el día veinte (20) de dicho mes, acompañadas de un resumen que contenga los siguientes datos; fecha e importe de la nota fiscal, excluido el impuesto a los consumos específicos, cuando corresponda, suma total y cálculo del importe resultante de aplicar la alícuota establecida para el impuesto al valor agregado sobre dicha

suma. Las facturas o notas fiscales serán válidas siempre que sus fechas de emisión no sean mayor de ciento veinte (120) días calendario anteriores al día de su presentación al empleador, debiendo estar necesariamente a nombre de dependiente que las presenta, con las excepciones que al efecto reconozca con carácter general la administración Tributaria mediante norma reglamentaria y firmadas por éste.

**2)** El equivalente a la alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicado sobre el monto de dos (2) Salarios Mínimos Nacionales, en compensación al Impuesto al Valor Agregado que se presume, sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras que el contribuyente hubiera efectuado en el periodo a sujetos pasivos de los Regímenes Tributario Especiales vigentes prohibidos de emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

**d)** Si de las imputaciones señaladas en el inciso anterior resultare un saldo a favor del fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que por este impuesto hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del periodo anterior, tomando en cuenta, inclusive, los saldos que en su favor hubieran quedado al 31 de marzo de 1987 por aplicación del decreto supremo 21457 de 28 de noviembre de 1986. Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quien lo depositará hasta el día 15 del mes siguiente. Si el saldo resultare a favor del contribuyente, el mismo quedará en su favor, con mantenimiento de valor, para compensar en el mes siguiente.

Las liquidaciones que se efectúen por el régimen establecido en este artículo se realizarán por cada dependiente, no pudiéndose compensar los saldos a favor que surgiesen en cada caso con los saldos a favor del fisco de otros dependientes.

#### **Ley 843.**

**Art. 19.-** Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

**d) Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.**

#### **LEY Nº 3092 (TITULO V DEL CODIGO TRIBUTARIO).**

**Artículo 212.-** (Clases de Resolución).

I. Las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, podrán ser:

- a) Revocatorias totales o parciales del acto recurrido.
- b) Confirmatorias; o
- c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo.



## VII. FUNDAMENTOS TECNICO - JURIDICOS DE LA RESOLUCION.

- 7.1. La parte recurrente impugna la Resolución Determinativa N° 17-0015-10 de fecha 17 de febrero de 2010 en base a los argumentos señalados en su memorial de Recurso de Alzada. Por su parte la Administración Tributaria responde en forma negativa a las pretensiones del recurrente, rechazando los argumentos esgrimidos en el Recurso de Alzada.

En consecuencia con la pertinencia legal exigida por Ley, corresponde pronunciarse sobre los puntos reclamados por la parte recurrente, en conexión con los puntos de rechazo expuestos por la Administración Tributaria recurrida, de modo tal que se establezca y determine conforme a ley, cuál de las dos partes tiene fundada razón en base a sus argumentos de hecho y de derecho que fueron expuestos durante la tramitación del presente Recurso de Alzada.

- 7.2. Que en ese orden cabe referirse primero, sobre los reclamos formulados como Fundamentos de Hecho. Expresa que no se le ha permitido la oportunidad de acceso, ni de contraste de los datos cruzados de las facturas de las gestiones señaladas que dieron origen a la Omisión de Pago respecto de sus obligaciones impositivas como dependiente RC-IVA, tal como lo hicieron en anterior oportunidad cuando también fue objeto de verificación. Reclama que no se le ha posibilitado materialmente el uso del derecho a la defensa, de sus derechos salariales, de su economía familiar, por la imposibilidad de no poder proponer la corrección, aclaración o conciliación de datos auténticos respecto de las facturas RC-IVA anulables o anuladas por efecto del control automatizado del sistema cruzado.

La Administración Tributaria contesta en este punto, señalando que durante el proceso de verificación, el conjunto de actuaciones y los papeles de trabajo estuvieron plenamente disponibles para el contribuyente a efectos de su revisión, quién no se hizo presente en la oficina de Fiscalización, sino hasta después de notificado con la vista de cargo, teniendo acceso al expediente, donde además señala haber tomado varios datos del proceso y se le sugirió que podía solicitar fotocopias legalizadas del expediente, rechazando el argumento de haberse negado al acceso de información.

Sobre el particular, de la revisión del Cuadernillo de Antecedentes N° 1 (SIN) fojas 2 a 6, se evidencia que el sujeto pasivo fue notificado con la Orden de Verificación el 31 de julio de 2009 conforme lo previsto en el artículo 84-III del Código Tributario, donde se le comunica que sería objeto de un proceso de determinación de acuerdo al alcance establecido, referido a la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas por el Dependiente como pago a cuenta del RC-IVA mediante formulario 87 o 110, adjuntando detalle de las facturas observadas a través de cruce de información. También se le indica al sujeto pasivo apersonarse dentro los cinco días hábiles posteriores a su notificación a oficinas del SIN, a objeto de que aclare las observaciones expuestas, se le oriente sobre la forma de pago o presentación de descargos correspondientes. No consta en obrados que el recurrente Ronald Gantier se haya apersonado ante las oficinas de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, para el fin señalado.

Tampoco consta que el sujeto pasivo haya hecho uso de su derecho a solicitar información prevista en el artículo 68 num. 1) del Código Tributario, ni cursa en el expediente alguna solicitud escrita ante la Administración Tributaria donde pida

acceso al expediente para cruzar los datos de las facturas depuradas que ahora reclama. En la fase probatoria de esta instancia administrativa, tampoco ha desvirtuado por los medios de prueba que le franquea la ley, la aseveración de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, en sentido de que se apersonó luego de la notificación con la Vista de Cargo ante sus dependencias, teniendo acceso irrestricto al expediente, donde además tomó datos del mismo.

Por consiguiente se advierte objetivamente que el recurrente no ha cumplido con la carga de la prueba, respecto a la probanza de su pretensión de restricción a la información de su caso al cuál se le reconoce el derecho pleno, situación que no ha permitido evaluar la existencia de vulneración de su derecho a la defensa reclamado en este punto, incumpliendo el alcance previsto en el artículo 76 del Código Tributario.

Por otro lado, de las referencias de orden procedimental administrativo realizado respecto al proceso de verificación de las obligaciones tributarias del recurrente, no se advierte que haya sido privado de su derecho a ejercer su defensa, debido a que fue notificado conforme a la normativa establecida para el efecto, habiendo tenido los plazos previstos por Ley, para presentar sus descargos respectivos.

- 7.3.** Con relación a la denuncia que formula, respecto a que es víctima por segunda vez de abuso de desigualdad tributaria o trato desigual, señala que ha sido seleccionado para el cobro coactivo frente a muchos ciudadanos que perciben similares o mayores montos salariales, en franco quebrantamiento de los principios constitucionales de la igualdad ante la Ley, del principio de universalidad, interdependencia e indivisibilidad y generalidad de las leyes y con mayor grado el principio de la no discriminación en relación al tipo de ocupación y condición económica como funcionario de nivel 3 de la UMRPSXCH, quebrantando el artículo 14-II y III de la CPE. Observa que si bien el SIN Chuquisaca ha emitido resoluciones determinativas contra algunos contribuyentes de ingresos mas bajos o inferiores al salario del impugnante, proporcionalmente indica que esas resoluciones han sido la excepción y no la generalidad o universalidad en aplicación de la ley tributaria referente al impuesto RC-IVA. Cuestiona como materialmente imposible para el SIN Chuquisaca demostrar lo contrario, porque indica que tendría que exhibir el total de los miles de resoluciones determinativas que nunca emitió, ni menos con la repetición y secuencia casi inmediatas con que se hizo en su contra.

La respuesta de la Administración Tributaria sobre el presente reclamo, indica que para llegar a puerto mínimamente se tendría que precisar cuál es el derecho o derechos que se consideran vulnerados, y no solo hacer mención descontextualizada y genérica del art. 13 de la CPE, no ameritando mayor atención por no ser un reclamo concreto. Reafirman haber actuado conforme las facultades previstas en el artículo 66 del Código Tributario, cuyo ejercicio indica no puede ser entendido como un trato desigual, por no ser el único contribuyente sometido al proceso de verificación tributaria en torno al RC-IVA, y cualquier alusión en contrario manifiesta ser un comentario ligero.

Sobre el reclamo, es necesario que se tenga presente que la Administración Tributaria tiene amplias y plenas facultades para realizar procesos de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, sin importar si fiscaliza o verifica varias veces a una sola persona, pero debe referirse a periodos y gestiones distintas, para no incurrir en doble fiscalización que implicaría doble juicio, reñido y prohibido por Ley

*(non bis in idem = no dos veces por lo mismo)* . Sin embargo en el presente caso, se conoce que el SIN-Chuquisaca realizó verificaciones en contra de Ronald Gantier Lemoine de periodos y gestiones distintos, por lo que no ha incurrido en la referida prohibición legal.

Por otro lado es obligación del Estado munido de su poder fiscal, en este caso mediante la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, verificar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias del universo de los sujetos pasivos, teniendo la Administración Tributaria la facultad de realizar el seguimiento de las personas que considera necesarias para la verificación de sus declaraciones impositivas, asumiendo la responsabilidad de perseguir con mayor frecuencia algunos sujetos pasivos frente a otros. Pero de ningún modo la referida facultad de realizar verificaciones impositivas de manera continúa contra un sujeto pasivo, constituye persecución o trato desigual, que vulnere los principios de igualdad, universalidad e interdependencia a las que se refiere el recurrente. Sobre el particular, existe imposibilidad objetiva de ingresar en mayor consideración y análisis jurídico, debido a las simples referencias de vulneración de los citados principios, sin que el sujeto pasivo haya cumplido con su obligación de establecer una relación causal entre el o los principios denunciados, los derechos lesionados y la falta puntual cometida por la Administración Tributaria, con la respectiva explicación concreta de los mismos.

No obstante, es necesario que se tenga presente que el acto de determinación efectuada por la autoridad fiscal, *“es un acto administrativo fiscal, ya que por su naturaleza responde a la actividad espontánea de ella en sus funciones de poder público y que la ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Por ese su mandato indeterminado tiene su secuencia en su operación posterior, mediante la cuál la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación.”* (Derecho Financiero, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Determinación de la obligación tributaria, Tomo I, pág. 427).

A su vez el artículo 100 del Código Tributario, otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para realizar control, verificación, fiscalización e investigación, a través de los cuales puede exigir al sujeto pasivo o tercero responsable, información necesaria, así como cualquier libro, documento o correspondencia con efectos tributarios; inspeccionar, secuestrar o incautar registros contables y otras facultades legales previstas en el citado artículo. Las referidas facultades de control, verificación, fiscalización e investigación son funciones administrativas inherentes a la Administración Tributaria de carácter prejudicial y no constituye persecución penal.

Por consiguiente, la verificación fiscal realizada en contra del sujeto pasivo del RC-IVA dependiente Ronald Gantier Lemoine, en dos oportunidades respecto de periodos y gestiones distintas, no constituye quebrantamiento de los principios constitucionales que menciona el recurrente, debido a que esta sometido a la facultad legal que tiene la Administración Tributaria de verificar si es posible todos los periodos y gestiones donde ha declarado tener crédito fiscal RC-IVA, a través de la presentación de facturas o notas fiscales en los formularios 87 o 110. El objetivo de toda verificación de estos casos, es conocer si el crédito fiscal apropiado y declarado por el sujeto pasivo es el correcto, a cuyo efecto la Administración realiza

el control cruzado recabando información sobre la validez y eficacia de las notas fiscales (facturas) presentados por el sujeto pasivo como gasto efectivo.

La posibilidad de haber sido seleccionado dos o más veces, para ser sometido a control de verificación de facturas de su crédito fiscal RC-IVA, como funcionario dependiente, no constituye abuso o trato desigual en el ámbito jurídico, debido a que todos los contribuyentes que presentan declaraciones juradas señalando tener crédito fiscal RC-IVA con la presentación de facturas, están sometidos al poder fiscal del Estado y ser objetos de procesos de verificación constante, a los fines de conocer si procedieron a la declaración correcta de sus obligaciones impositivas, sin apropiarse de un crédito fiscal que no les corresponde y de esta forma evitar causar daño económico al Estado.

- 7.4. Como fundamentos de derecho, el recurrente declara su inocencia con el cargo de uso indebido de crédito fiscal, indicando que es un requisito imprescindible de toda sanción legal el reconocimiento y calificación de algún grado de culpa en el agente sujeto a castigos o multas por dicho supuesto indebido de crédito fiscal, determinado en su caso de manera arbitraria y abusiva sin darle la opción a la demostración de prueba en contrario. Reclama no haber existido el debido proceso previsto en el artículo 116-II de la CPE y pide se determine la conducta dolosa, culposa o negligente de su persona, señalando no haber incurrido en las mismas por haber presentado sus declaraciones juradas de buena fe. Alega que en el caso de existir facturas falsas, no puede recargarse únicamente la responsabilidad al contribuyente engañado por el proveedor de la factura, sugiere además que para cumplir el funcionario o empleado público oportunamente sus obligaciones tributarias, la necesidad de contratar un auditor particular que se encargue de representarle ante la Administración Tributaria, verifique con ellos la autenticidad y validez legal de cada factura comercial extendida como crédito fiscal a favor de su cliente, cuestionando la discrecionalidad con la que actúa Impuestos Nacionales. Impugna también el cálculo de multas, intereses y sanciones que en conjunto configurarían formas de anatosismo y exceso de cobros.

Para contextualizar, es preciso tener presente que el Impuesto del RC-IVA es de naturaleza indirecta, por cuanto permite al sujeto pasivo, descargarse el 13% del IVA con facturas o notas fiscales emergente de las compras que realiza. Sin embargo la Administración Tributaria tiene plenas facultades legales para verificar si el sujeto pasivo del RC-IVA ha procedido a declarar la existencia de su crédito fiscal de manera correcta y con notas fiscales válidas. Su incumplimiento como es lógico acarrea ajuste por parte del Estado a través del proceso de determinación, en su caso imponiendo la sanción adicional por Omisión de Pago, con la finalidad de evitar que sujetos pasivos se beneficien con la declaración de un crédito fiscal incorrecto.

Por otra parte, el Art. 78 del Código Tributario (CTB) señala *"Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y **comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben** en los términos señalados por este Código"*.

Las declaraciones juradas presentadas por el recurrente, según el proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria con cruce de información respectiva, advierten la existencia de facturas emitidas por proveedores a otros nombres, fechas, importes, falta de consignación de la cédula de identidad del

dependiente, transcripción de errores de los importes de las facturas a los formularios 87 y 110 y facturas de servicios con otra dirección, incumpliendo con las exigencias legales para ser consideradas válidas y sujetas a crédito fiscal, inobservancias que constituyen responsabilidad directa del dependiente Ronald Gantier Lemoine al registrar sus facturas en sus declaraciones juradas de los Formularios 87 y 110, dando fe de la veracidad de los mismos con su respectiva firma, cuando en rigor no eran facturas válidas para generar crédito fiscal.

Sobre la apropiación del crédito fiscal indebido, no es necesario establecer la existencia de dolo, negligencia o culpa en la conducta tributaria del sujeto pasivo como reclama el recurrente, debido a la facultad legal que tiene la Administración Tributaria de establecer a través de un debido procedimiento administrativo de verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas como pago a cuenta del RC-IVA. Se trata de establecer si las facturas presentadas por el sujeto pasivo de RC-IVA son válidas para crédito fiscal y en caso no de ser válidas por inobservancia de los requisitos legales descritos en la Resolución Determinativa impugnada, corresponde depurar el crédito fiscal de las facturas presentadas en sus declaraciones juradas respectivas, a los fines de que el Estado pueda recuperar del sujeto pasivo ese crédito fiscal indebidamente apropiado. Con relación a la obtención de buena fe de las facturas presentadas en sus declaraciones juradas, producto de sus transacciones de compra de bienes, pidiendo corresponsabilidad con el emisor de las facturas, se reconoce el derecho del sujeto pasivo de acudir a la vía legal pertinente, a los fines de la reparación del daño que se le hubiese ocasionado. Por otro lado, es facultad inherente a la Administración Tributaria, proceder con otros procesos de verificación a los emisores de las facturas sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuyos funcionarios del SIN-Chuquisaca se encuentran sujetos al grado de responsabilidad funcionaria prevista en la Ley N° 1178 y Reglamentaciones conexas.

Con relación a la sugerencia de tener que contratar un auditor particular para representarle ante la Administración Tributaria, a los fines de verificar la autenticidad y validez de las facturas depuradas, de acuerdo con el procedimiento administrativo de verificación del crédito fiscal RC-IVA declarado por Ronald Gantier Lemoine, el citado sujeto pasivo tenía la posibilidad legal de observar la depuración de las facturas, dentro del plazo de veinte días a la notificación con la Vista de Cargo, como también en el plazo probatorio abierto por esta instancia administrativa con la proposición de un perito. Sin embargo de la revisión del contenido de su recurso de alzada, se evidencia no haber observado los resultados e importes de la determinación tributaria realizada por el SIN-Chuquisaca, por lo que no corresponde ingresar en mayor análisis sobre el particular.

Con relación a la imposición de la sanción por Omisión de Pago, previsto en el artículo 165 del Código Tributario, dicha normativa señala que *"El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que se ésta obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100% del monto calculado para la deuda tributaria."*

Por esa razón, la Administración Tributaria entendiendo y demostrando que el sujeto pasivo obtuvo beneficios indebidos como el crédito fiscal en base a facturas no válidas, impuso la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria. Con relación a los intereses y mantenimiento de valor, el artículo 47 del Código Tributario establece los Componentes de la Deuda Tributaria, conformada por el

Tributo Omitido y las multas según fórmula establecida en el citado artículo y artículo 8 del Decreto Supremo N° 27310.

Por otro lado, la sanción de Omisión de Pago constituye una contravención tributaria conforme dimanada del artículo 160 numeral 3) del Código Tributario, y de acuerdo con la doctrina tributaria, cuando se establece que: *el incumplimiento de deberes formales es una **contravención de carácter objetiva**, por lo que la sola vulneración de la norma formal constituye la infracción sin que interese investigar si el infractor omitió intencional o negligentemente su obligación legal. Ello no impide que, **si se prueba** alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o error de hecho o de derecho, la contravención tributaria no se configure. Pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo.* (VILLEGAS, Héctor Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario).

Por otra parte, nuevamente la parte recurrente se limita a mencionar la existencia de vulneración al debido proceso, pero no explica en que consiste tal violación, como le generó indefensión o que aplicaciones erróneas se produjo en el procedimiento administrativo, incumpliendo en explicar el nexo causal entre el hecho denunciado y el derecho vulnerado que es necesario para realizar análisis sobre el particular, conforme tiene sentado criterio uniforme el Tribunal Constitucional en varias de sus Sentencias. (v.gr. SC. 0365/2005-R; Auto Constitucional N° 283/2006-RCA)

El debido proceso está consagrado como una garantía constitucional en el artículo 115 parágrafo II y artículo 117 de la Nueva Constitución Política del Estado, norma que establece que *“Nadie puede ser condenado a pena alguna sin haber sido oído y juzgado previamente en proceso legal.”* En los Pactos internacionales sobre derechos humanos, el debido proceso es considerado como derecho humano, y se encuentra detallado en forma pormenorizada.

En el ámbito tributario el debido proceso, se entiende *“como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, se estima que ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección de sus derechos, cuando se configure alguna de las siguientes circunstancias: ...f) Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado”.* (Héctor Villegas en el Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 195).

De acuerdo con lo descrito, se destaca que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, es decir el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar.

Consecuentemente, la vulneración de la seguridad jurídica se produce cuando el sujeto pasivo se encuentra sometido a la arbitrariedad de quien detenta el poder, ya que las decisiones de éste no se hallan amparadas en la Ley, sino en su voluntad omnímoda.

En el presente caso, se evidencia que el contribuyente ha sido sometido a un procedimiento administrativo de verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas en sus declaraciones juradas en los formularios 87 y 110,

reglado por la normativa tributaria, sin que en el transcurso del procedimiento citado se haya vulnerado el Debido Proceso.

De otro lado, se conoce que la parte recurrente tuvo conocimiento vía notificación con la Orden de Verificación del proceso de revisión de sus facturas presentadas y luego con la notificación de la Vista de Cargo conocía del resultado de la verificación realizada donde la Administración Tributaria le hizo conocer que tenía una deuda tributaria de 7.464 UFV's (ver 160 a 165 del Cuadernillo de Antecedentes N° 1 SIN), en cuyo acto administrativo se describe la base legal con que actuó la Administración Tributaria, no encontrando arbitrariedad omnímoda en la conducta de la entidad recurrida que afecte el reclamo al debido proceso.

También se evidencia que cuando fue sometido al procedimiento de verificación, se le concedió el **plazo de treinta (30) días para que formule por escrito sus descargos** y ofrezca todas las pruebas **en defensa de sus derechos**, sin que en dicho periodo haya presentado algún descargo, resultando ser un simple enunciado su reclamo sobre este punto.

- 7.5.** Sobre las pruebas documentales presentadas como de reciente obtención, se conoce que haber presentado 77 facturas dentro de la etapa de prueba del recurso de alzada, cuyas notas fiscales no corresponden a los periodos observados en el proceso que nos ocupa. También ha presentado documento de prueba como de reciente obtención bajo el juramento respectivo, consistente en declaraciones juradas de formularios 87 con facturas originales de respaldo, agrupadas dentro de un sobre Manila conformando el Cuadernillo de Antecedentes N° 2 (recurrente). Sin embargo de la revisión de los citados documentos se advierten que no corresponden a los periodos observados dentro del proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria.

Por otro lado, se evidencia haber presentado recibos bancarios por pagos RC IVA, boleta bancaria, contrato de fianza, plan de pagos, signo de que aceptó la deuda tributaria determinada en la Resolución N° 117-0015-10, más aún cuando se observa que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 28/2010 de fecha 3 de marzo de 2010 que resuelve aceptar la solicitud de Ronald Gantier Lemoine de Facilidades de Pago, de la deuda de la obligación tributaria contenida en el formulario 8009, situación que permite concluir que el recurrente asumió como eficaces jurídicamente los alcances de la Resolución Determinativa que ahora impugna, no correspondiendo ninguna observación o rechazo al acto administrativa impugnado por haberlo aceptado íntegramente con el plan de pagos y pago parcial realizado.

Por las consideraciones señaladas en el presente acápite, se concluye que la Administración Tributaria en el proceso de verificación del crédito fiscal contenido en las facturas presentadas por Ronald Gantier Lemoine como pago a cuenta del RC-IVA respecto de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2006 y enero, febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2007, ha observado de manera correcta la normativa tributaria para el efecto, sin incurrir en ninguna vulneración del debido proceso, ni restricción al derecho de defensa del sujeto pasivo.

- 7.6.** Que en base a los fundamentos de orden técnico jurídico señalados en los puntos anteriores, corresponde a esta instancia administrativa pronunciarse dentro de su competencia eminentemente tributaria y revisando en sede administrativa, sobre el petitorio del Recurso de Alzada.

**POR TANTO**

El suscrito Director Ejecutivo Regional de la entidad 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) del Código Tributario Boliviano; artículo 193, numerales I y II de la Ley N° 3092 y artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894.

**RESUELVE:**

**Primero.- CONFIRMAR,** la Resolución Determinativa N° 17-0015-10 de fecha 17 de febrero de 2010, emitida por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en base a la explicación realizada en la parte considerativa. Todo de conformidad con lo previsto en el Art. 212 inciso b) del Título V del Código Tributario (Ley N° 3092).

**Segundo.-** Disponer la remisión con nota de cortesía, copia de la presente Resolución a conocimiento del Director Ejecutivo General 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.