

## **RESOLUCIÓN DE RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 1250/2013**

**Recurrente:** Procom La Paz S.R.L., legalmente representada por Sonia Miriam Barrios Pasten.

**Administración Recurrída:** Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia.

**Expediente:** ARIT-LPZ-1028/2013

**Fecha:** La Paz, 23 de diciembre de 2013

### **VISTOS:**

El Recurso de Alzada interpuesto por Sonia Miriam Barrios Pasten en representación legal de la empresa Procom La Paz S.R.L., la contestación de la Administración Tributaria recurrida, el Informe Técnico Jurídico, los antecedentes administrativos y todo lo obrado ante esta instancia:

### **CONSIDERANDO:**

La empresa Procom La Paz S.R.L., representada legalmente por Sonia Miriam Barrios Pasten, conforme acredita el Testimonio de Poder N° 387/2001 de 22 de agosto de 2001, mediante memorial presentado el 8 de octubre de 2013, fojas 24-26 de obrados, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013 de 9 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

La errónea e injusta deuda tributaria conlleva la nulidad de notificaciones por errores administrativos. La Vista de Cargo N° 32-0033-2013 y Resolución Determinativa N° 17-0580-13 de 9 de septiembre de 2013, no fueron notificadas personalmente, especificando por la Resolución Determinativa que hubiera sido pegada en la puerta, vulnerando los parágrafos I numeral 1 y II del artículo 83 de la Ley 2492; en este entendido son nulos los mencionados actos, de conformidad con el artículo 35, párrafo I, incisos a) y b) de la Ley 2341, además significa también incumplimiento del

artículo 90 del Código de Procedimiento Civil, recurrible por disposición del artículo 5, numeral II del Código Tributario.

Añade que la Resolución Determinativa cuestionada se encuentra viciada de nulidad, debido a que fue emitida sin observar los requisitos previstos por Ley y normas reglamentarias, toda vez que califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, aplicando la multa del 100% y sanciona con una multa por incumplimiento de deberes formales, ambas establecidas en UFV's, cuando el Código Tributario no establece que las obligaciones tributarias consignadas en las Resoluciones Determinativas y sanciones sean establecidas en UFV's, si no en moneda boliviana actualizada en UFV's pero a momento de su pago.

Señala que el acto administrativo impugnado carece de fundamento de derecho, en razón a que el insuficiente fundamento de hecho expuesto para sustentar los reparos determinados por concepto de depuración de crédito fiscal, no se encuentra respaldado por normativa tributaria, constituyendo dicha falta en infracción e inobservancia de los requisitos exigidos por el artículo 99 del Código Tributario y artículo 18 de la RND 10-0037-07.

Menciona que es incorrecta e injusta la deuda tributaria que deriva de una ilegal depuración del crédito fiscal, habida cuenta que cumplió de manera íntegra con los requisitos establecidos, puesto que presentó las facturas originales, las compras están vinculadas a la actividad y las transacciones se llevaron a cabo de manera efectiva. Como comprador no está obligado a verificar que los vendedores cumplan con los registros tributarios. Argumenta que la Administración Tributaria no sólo procedió a depurar en exceso su crédito fiscal computado en los periodos fiscales sujetos a revisión, sino en forma por demás asombrosa el crédito fiscal se convierte en deuda tributaria, que conlleva también una sanción excesiva, aspecto que demostrará en la fase de la prueba.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita anular la Resolución Determinativa N° 17-0580-13 de 9 de septiembre de 2013, hasta el vicio más antiguo, o en su caso revocar la deuda tributaria determinada en la misma.

**CONSIDERANDO:**

***Respuesta al Recurso de Alzada***

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, según acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0507-13 de 8 de octubre de 2013, por memorial presentado el 25 de octubre de 2013, cursante a fojas 31-38 de obrados, respondió negativamente con los siguientes fundamentos:

Tal como se evidencia en antecedentes administrativos, la Administración Tributaria realizó las diligencias de notificación de conformidad a la normativa vigente en materia tributaria, tal como se evidencia en las diligencias de notificación personal de la Vista de Cargo, que se encuentra firmada por la representante legal de la empresa, debiendo precisar que el estampado de la firma en un documento que se constituye en una declaración de voluntad y aceptación sobre el contenido, garantiza el atributo de autenticidad del documento. La Resolución Determinativa impugnada fue notificada conforme establece el artículo 85 de la ley 2492, cumpliendo las formalidades establecidas, por tanto, no es evidente que se vulneraron derechos del contribuyente, no se provocó indefensión, ni mucho menos se vulneró el debido proceso, puesto que el contribuyente pudo asumir defensa y presentar descargos e incluso interponer recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa dentro del plazo establecido por Ley; aclara que la Administración Tributaria adecuó su accionar al principio de legalidad y presunción de legitimidad establecido en el artículo 65 de la Ley 2492, artículo 4, inciso g) de la Ley 2341 y lo mencionado en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0249/2013.

Sobre la calificación de la sanción en UFV's establecida en la Resolución Determinativa, el argumento del recurrente no tiene asidero legal, ya que de acuerdo al artículo 47 de la Ley 2492, artículo 42 del DS 27310 y artículos 11 y 12 de la RND 10-0037-07, las obligaciones tributarias que formen parte de la deuda tributaria deben expresarse en Unidades de Fomento a la Vivienda, por lo que no corresponde abundar sobre este punto.

De acuerdo a las atribuciones conferidas por el Código Tributario, la Administración Tributaria realizó la verificación de notas fiscales declaradas en los periodos fiscales abril y junio 2010, habiendo establecido que las mismas no son válidas para registro y

apropiación de crédito fiscal IVA y, que el contribuyente una vez vencido el plazo otorgado por el artículo 98 de la Ley 2492, no presentó documentación que demuestre que las facturas observadas son válidas para crédito fiscal o desvirtúe las observaciones realizadas por la Administración Tributaria. Señala que la eficacia probatoria de la factura en relación a las operaciones gravadas por el IVA, depende del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad previstas en los artículos 8 de la Ley 843, 8 del DS 21530, 37 del DS 27310 y 41 de la RND 10-0016-07, que claramente señalan que para que la factura, como documento contenga crédito fiscal, requiere ser autorizada por la Administración Tributaria.

Si bien la Leyes tributaria y la doctrina tributaria establecen que para las apropiación del crédito fiscal, las facturas de compras deben cumplir una serie de requisitos, no siendo suficientes los 3 requisitos referidos a la existencia de la factura original, vinculación con la actividad gravada y que la transacción haya sido efectivamente realizada, tal es el caso que la transacción además de ser avalada con la nota fiscal original debe contar con medios fehacientes de pago y documentación contable para su validación, razonamiento empleado en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0147/2011. En este sentido, la Administración Tributaria al depurar el crédito fiscal declarado por el contribuyente, actuó de conformidad con la globalidad de la normativa tributaria que establece la insuficiencia de los tres requisitos mencionados.

Con relación al argumento de que la depuración del crédito fiscal fue en exceso y que de forma asombrosa se convierte en deuda tributaria que conlleva la aplicación de sanciones sobredimensionando la obligación tributaria, el contribuyente no fija de manera clara la razón del referido argumento ni expone fundadamente el agravio sufrido, vulnerando el derecho a la defensa de la Administración Tributaria.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013 de 9 de septiembre de 2013.

**CONSIDERANDO:**

**Relación de Hechos:**

***Ante la Administración Tributaria***

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 26 de abril de 2013, notificó mediante cédula a Sonia Miriam Barrios Pasten,

representante legal de la empresa Procom La Paz SRL, con la Orden de Verificación N° 0013OVE00563, formulario 7520 referido al Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detalla en anexo adjunto, de los periodos fiscales abril y junio 2010, requiriendo en el plazo de 5 días hábiles a partir de notificada la Orden de Verificación, la presentación de declaración jurada F-200, Libro de Compras IVA, facturas de compras originales y medio de pago de las facturas observadas, además de otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso de revisión, fojas 2-7 de antecedentes administrativos.

Mediante notas cite: PC2 ADMC 064/13 de 6 de mayo de 2013 y PC2 ADMC 065/13 de 10 de mayo de 2013, Sonia Miriam Barrios Pasten en representación legal de la empresa Procom La Paz SRL, solicitó a la Administración Tributaria, prórroga para presentar la documentación requerida en la Orden de Verificación N° 0013OVE00563, plazo otorgado mediante Autos Nos. 25-0128-2013 y 25-0142-2013, fojas 11-15 de antecedentes administrativos.

El 1° de julio de 2013, se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00061313 por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA del periodo fiscal junio 2010, por vulnerar lo establecido en el artículo 47 de la RND 10-0016-07 y aplicando la multas de 1.500.- UFV's establecida en el sub numeral 3.2 del anexo A) de la RND 10-0037-07, fojas 18 de antecedentes administrativos.

Concluido el proceso de verificación, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, el 10 de julio de 2013, emitió la Vista de Cargo N° 32-0033-2013, estableciendo contra la empresa Procom La Paz SRL, una obligación tributaria preliminar de 99.159.- UFV's (equivalente a Bs153.006.-) por IVA omitido más intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente de omisión de pago, así como una multa de 1.500.- UFV's por incumplimiento de deberes formales; actuación notificada personalmente el 22 de julio de 2013 a Sonia Miriam Barrios Pasten, representante legal de la empresa Procom La Paz SRL, fojas 170-174 de antecedentes administrativos.

Concluido el término establecido por el artículo 98 de la Ley 2492, sin que el contribuyente haya presentado documentación de descargo, la Administración

Tributaria el 9 de septiembre de 2013 emitió la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013, estableciendo contra la empresa Procom La Paz SRL una obligación tributaria de 99.159.- UFV's por IVA omitido, más intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales abril y junio 2010, así como la multa de 1.500.- UFV's por incumplimiento de deberes formales; actuación notificada mediante cédula el 25 de septiembre de 2013, fojas 185-194 de antecedentes administrativos.

***Ante la Instancia de Alzada***

El Recurso de Alzada interpuesto por Sonia Miriam Barrios Pasten, representante legal de la empresa Procom La Paz SRL, contra la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013 de 9 de septiembre de 2013, fue admitido mediante Auto de 9 de octubre de 2013, notificado personalmente al Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales el 11 de octubre de 2013 y a la representante legal de la empresa recurrente el 15 de octubre de 2013 y, fojas 27-29 de obrados.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial presentado el 25 de octubre de 2013, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada, fojas 31-38 de obrados.

Mediante Auto de 28 de octubre de 2013, se dispuso la apertura del término de prueba de veinte (20) días comunes y perentorios a ambas partes, en aplicación del inciso d) del artículo 218 del Código Tributario, actuación notificada a las partes en Secretaría el 30 de octubre de 2013, período en el que la empresa recurrente por memorial de 15 de noviembre de 2013, ratificó los fundamentos del Recurso de Alzada; por su parte la Administración Tributaria recurrida ofreció, propuso, reprodujo y ratificó en calidad de prueba pre constituida los antecedentes administrativos remitidos junto al memorial de contestación del Recurso, fojas 39-47 de obrados.

En vigencia del término para presentación de alegatos, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de 9 de diciembre de 2013 ofreció alegatos escritos, fojas 53-57 de antecedentes administrativos.

**CONSIDERANDO:**

Interpuesto el Recurso de Alzada con las formalidades establecidas por los artículos

143 de la Ley 2492 y 198 de la Ley 3092 (Incorporación del Título V al Código Tributario), revisados los antecedentes administrativos, compulsados los argumentos formulados por las partes, verificada la documentación presentada en el término probatorio, como las actuaciones realizadas en esta instancia recursiva y en consideración al Informe Técnico Jurídico emitido de conformidad al artículo 211, párrafo III de la Ley 3092, se tiene:

### **Marco Normativo y Conclusiones:**

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT-LPZ), se avocará únicamente al análisis de los agravios manifestados por Sonia Miriam Barrios Pasten, representante legal de la empresa Procom La Paz SRL en el Recurso de Alzada; la posición final se sustentará acorde a los hechos, antecedentes y el derecho aplicable en el presente caso, sin ingresar a otros aspectos que no fueron objeto de impugnación o que no se hayan solicitado durante su tramitación ante esta instancia recursiva.

### **Nulidad de las notificaciones**

La representante legal de la empresa Procom La Paz SRL manifiesta que la Vista de Cargo N° 32-0033-2013 y la Resolución Determinativa N° 17-0580-13 de 9 de septiembre de 2013, no fueron notificadas personalmente, sino pegadas en la puerta, vulnerando los párrafos I numeral 1 y II del artículo 83 de la Ley 2492; en este entendido son nulos los mencionados actos, de conformidad con el artículo 35, párrafo I, incisos a) y b) de la Ley 2341, además significa también incumplimiento del artículo 90 del Código de Procedimiento Civil, recurrible por disposición del artículo 5, numeral II del Código Tributario; al respecto se tiene lo siguiente:

En materia tributaria, la nulidad de notificación se establece en el artículo 83 de la Ley 2492, que señala:

- I. Los actos y actuaciones de la Administración Tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:*
  - 1. Personalmente;*
  - 2. Por Cédula;*
  - 3. Por edicto;*
  - 4. Por correspondencia postal certificada efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares;*
  - 5. Tácitamente;*

6. Masiva;

7. En Secretaría.

- II. *Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos, de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios.*

Con relación a la notificación personal, el artículo 84 de la Ley 2492, establece:

- 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.*

La notificación mediante cédula dispuesta en el artículo 85 de la citada norma indica:

- 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.*

Los incisos a) y b) del párrafo I del artículo 35 de la Ley 2143 establecen:

- I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes:*
- a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio;*
  - b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible.*

El artículo 90 del Código de Procedimiento Civil señala:

- I. Las normas procesales son de orden público y, por tanto, de cumplimiento obligatorio, salvo autorización expresa de la ley.*
- II. Las estipulaciones contrarias a lo dispuesto en este artículo serán nulas.*

Las Sentencias Constitucionales SC 1262/2004-R y SC 1786/2004-R de 10 de agosto y 12 de noviembre de 2004, establecen que "...el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo del derecho al debido proceso sólo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir, cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión...".

Lo anterior demuestra que en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad al ser textual, sólo opera en los supuestos citados y la infracción del procedimiento establecido, en tanto no sea sancionada expresamente por Ley con la nulidad, no da lugar a retrotraer obrados. En ese contexto, el fundamento de toda nulidad de procedimiento recae en la falta de conocimiento de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, así como en la falta de ejercicio del derecho a ser oído a la defensa y al debido proceso, imputable a la autoridad administrativa.

Cabe indicar que el artículo 83 de la Ley 2492, resguarda el debido proceso y garantiza a los sujetos pasivos sometidos a un procedimiento de determinación, el conocimiento de las actuaciones de la Administración Tributaria, a fin de que puedan presentar

descargos, formular aclaraciones y presentar alegatos en ejercicio efectivo de su derecho a la defensa. En ese entendido, la notificación para que cumpla su finalidad, esto es, poner en conocimiento del interesado el acto emitido, así como el plazo para formular y presentar descargos, debe reunir necesariamente todos aquellos requisitos fijados por Ley, de no ser así, no producirá los efectos de validez y eficacia estipulados en el artículo 32 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable en el presente caso, por disposición expresa del artículo 201 de la Ley 3092.

Es necesario aclarar que la notificación constituye una garantía jurídica para los administrados, dado que todo acto no es obligatorio para su cumplimiento, sino desde que es legalmente notificado, comprendiendo además que las disposiciones legales o reglamentarias respecto a las notificaciones son de orden público, por consiguiente de obligatorio e inexcusable cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, constituyéndose de este modo, en una garantía de derecho público; en ese orden, no basta que la Administración Tributaria asuma que la Vista de Cargo fue legalmente notificada, sino que es necesario que esté expresada documentalmente en el proceso de determinación; en el presente caso, la diligencia de notificación con la Vista de Cargo N° 32-0033-2013, a fojas 174 de antecedentes administrativos evidencia que dicho actuado fue legalmente notificado de forma personal a Sonia Miriam Barrios Pasten representante legal de la empresa Procom La Paz SRL, toda vez que en la diligencia de notificación se consigna la firma de la representante, cumpliendo lo establecido por el artículo 84 de la Ley 2492, lo que demuestra que el sujeto pasivo tuvo conocimiento del plazo de 30 días para presentar sus descargos contra la Vista de Cargo, conforme establece el artículo 98 de la Ley 2492, en resguardo de su derecho a la defensa, en consecuencia se desvirtúa el vicio de nulidad por notificación con la Vista de Cargo.

En cuanto a la notificación con la Resolución Determinativa impugnada, de la revisión de antecedentes se evidencia que emitida la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013, el 12 de septiembre de 2013 funcionarios de la Administración Tributaria se constituyeron en el domicilio fiscal del contribuyente, ubicado en la calle 22 de Calacoto, edificio Empresarial Calacoto N° 8232, zona Calacoto, a objeto de notificar con dicho acto administrativo; sin embargo, al no ser encontrada la representante legal de la empresa se dejó el primer aviso de visita a Marlene Miranda, funcionaria de la entidad, quien se rehusó firmar la constancia, comunicando que será buscada

nuevamente el 13 de septiembre de 2013 a horas 16:00; ocasión en la que tampoco fue habida la representante legal de la empresa Procom La Paz SRL, razón por la que el funcionario notificador elevó la representación y notificación por cédula.

En mérito a la representación de 16 de septiembre de 2013, fojas 193 de antecedentes administrativos, el Gerente Graco La Paz dispuso la notificación por cédula; la que se realizó el 25 de septiembre de 2013, en el domicilio fiscal de la contribuyente ubicado en la calle 22 de Calacoto, edificio Empresarial Calacoto N° 8232, zona Calacoto, fijando copia del acto en la puerta del domicilio mencionado, dando fe de esta formalidad el testigo de actuación Víctor Alanoca con C.I. N° 2278045 LP, cumpliendo así con la previsión legal contenida en el artículo 85 parágrafo III de la Ley 2492, fojas 194 de antecedentes administrativos.

Lo anterior demuestra que las notificaciones practicadas de forma personal y mediante cédula no se encuentran viciadas de nulidad, toda vez que fueron realizadas conforme establecen los artículos 84, parágrafo II y 85 parágrafo III de la Ley 2492; lo que evidencia que las diligencias de notificación se practicaron legalmente y no causaron indefensión, ya que las notificaciones efectuadas alcanzaron su finalidad que precisamente es el poner a conocimiento del administrado todos los actos, permitiendo a la empresa Procom La Paz SRL presentar descargos en el plazo establecido por el artículo 98 de la Ley 2492 o presentar el Recurso de Alzada en el término y condiciones establecidos por el artículo 143 de la Ley 2492.

En el presente caso, la notificación con la Resolución Determinativa alcanzó la finalidad de poner en conocimiento del sujeto pasivo sus obligaciones impositivas, toda vez que la empresa Procom La Paz SRL asumió conocimiento del referido acto, lo que permitió que la representante legal del sujeto pasivo efectúe, en los plazos y condiciones establecidos por el artículo 143 de la Ley 2492, la presente impugnación.

En consecuencia, es improcedente la nulidad de obrados invocada por la recurrente, al no evidenciarse vicio alguno en las notificaciones con la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa impugnada que cause lesión del derecho al debido proceso o que provoque indefensión al sujeto pasivo.

Con relación a la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo y del Código de Procedimiento Civil que Procom La Paz SRL expone en los argumentos de su memorial de Recurso de Alzada, corresponde resaltar que el artículo 5 de la Ley 2492 (CTB) en su parágrafo II establece que sólo en los casos que exista vacío legal en el Código Tributario, se aplicarán los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

En el contexto señalado, la supletoriedad de las normas opera sólo cuando existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades; asimismo, se aplica para integrar una omisión en la Ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales; por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una Ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

La doctrina señala que el mecanismo de supletoriedad se observa generalmente, en leyes de contenido especializados con relación a leyes de contenido general y no viceversa. Para que opere la supletoriedad de la Ley, se deben cumplir ciertos requisitos necesarios para que exista esta figura jurídica: 1) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; 2) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; 3) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria; y 4) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Respecto a las notificaciones de las actuaciones de la Administración Tributaria, los artículos 83 al 91 de la Ley 2492, se refieren a los medios para llevar a cabo las mismas, especificando claramente la nulidad de aquellas que no se ajusten a las formas establecidas, lo que hace de manera incuestionable que la materia impositiva sea especial y de previo cumplimiento, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; contrariamente, lo

único que ocasionaría es contrariar de manera evidente de persistir este hecho las bases esenciales del sistema legal tributario; consecuentemente, corresponde desestimar el argumento del sujeto activo respecto a la supletoriedad de la Ley 2492.

### **Nulidad por establecer la deuda tributaria en UFV's**

Procom La Paz SRL argumenta que la Resolución Determinativa se encuentra viciada de nulidad, toda vez que califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, aplicando la multa del 100% y sanciona con una multa por incumplimiento de deberes formales, ambas establecidas en UFV's, cuando el Código Tributario no establece que las obligaciones tributarias consignadas en las Resoluciones Determinativas y sanciones sean establecidas en UFV's, si no en moneda boliviana actualizada en UFV's pero a momento de su pago, al respecto se debe realizar el siguiente análisis:

El artículo 47 de la Ley 2492 dispone que: *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).*

*El artículo 165 del citado cuerpo legal estipula 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.*

*El artículo 42 del DS 27310 señala que: La multa por omisión de pago a que se refiere el artículo 165 de la Ley 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda.*

*De acuerdo a los incisos a) y b) del artículo 11 de la RND 10-0037-07, las sanciones por incumplimiento de deberes formales son:*

- a) Multa fijada entre los límites establecidos en el artículo 162 del Código Tributario, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda,*
- b) Clausura del establecimiento.*

Conforme a la normativa señalada, Deuda Tributaria (constituida por tributo omitido, intereses y multas) es el monto total que **debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria**, expresado en

Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) a la fecha de vencimiento del tributo omitido; tanto la sanción por omisión de pago como las multas por incumplimiento de deberes formales se hallan establecidas en UFV's; en ese contexto, la determinación de la deuda tributaria de la empresa Procom La Paz SRL en UFV's no vicia de nulidad el acto administrativo impugnado, por el contrario, se halla determinada de acuerdo al artículos 47 y 165 de la Ley 2492, artículo 42 del DS 27310 y artículo 11 de la RND 10-0037-07; por consiguiente se desestima la nulidad invocada por el recurrente por este concepto.

***Nulidad por Insuficiente fundamento de derecho para sustentar los reparos determinados.***

El recurrente argumenta que el acto administrativo impugnado carece de fundamento de derecho, en razón a que el insuficiente fundamento de hecho expuesto para sustentar los reparos determinados por concepto de depuración de crédito fiscal, no se encuentra respaldado por normativa tributaria, constituyendo dicha falta en infracción e inobservancia de los requisitos exigidos por el artículo 99 del Código Tributario y artículo 18 de la RND 10-0037-07, toda vez que cumple los requisitos para su validez; al respecto se tiene los siguiente:

El parágrafo II del artículo 99 del Código Tributario establece que *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.*

El parágrafo I del artículo 37 del DS 27310 indica: *Las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFV's), deberán ser acreditadas, por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.*

Corresponde hacer hincapié que los requisitos establecidos para la Vista de Cargo que fundamenta la Resolución Determinativa, aseguran que el sujeto pasivo tome conocimiento exacto e indubitable de las pretensiones de la Administración Tributaria a efectos de que éste, en el término probatorio, presente los descargos a la Administración Tributaria en ejercicio de su derecho a la defensa garantizado por el artículo 119, parágrafo II de la nueva Constitución Política del Estado y artículo 98 de la Ley 2492.

En ese contexto legal, cabe señalar que todos los actos de la Administración Tributaria se encuentran regulados por disposiciones legales vigentes, que establecen los requisitos, condiciones y formalidades que se deben cumplir. En ese sentido, la Ley 2492 como su Reglamento, establecen los requisitos esenciales que deben contener los actos administrativos, cuya inobservancia da lugar a la nulidad, garantizando así el debido proceso y el derecho a la defensa.

En el presente caso, de la revisión detallada de la Vista de Cargo y la Resolución impugnada, se evidencia que ambas actuaciones señalan claramente que se procedió a la depuración del crédito fiscal de las facturas por las cuales el contribuyente no presentó medio fehaciente de pago que permita verificar la realización de las transacciones, conforme establece el artículo 37 del DS 27310 y de aquellas que no fueron dosificadas por la Administración Tributaria o se encuentran fuera del rango de dosificación, requisito establecido en el numeral 2) del artículo 41 de la RND 0-0016-07, normativa que en definitiva constituye el fundamento de derecho de los reparos establecidos; ello demuestra que no es evidente la falta de fundamentación que invoca el recurrente; estableciéndose en consecuencia, que tanto la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa impugnada, cumplen con todos los requisitos estipulados en los artículos 96 y 99 de la Ley 2492.

#### ***Determinación de adeudos***

El recurrente menciona que es incorrecta e injusta la deuda tributaria que deriva de una ilegal depuración del crédito fiscal, habida cuenta que cumplió de manera íntegra con los requisitos establecidos, puesto que presentó las facturas originales, las compras están vinculadas a la actividad y las transacciones se llevaron a cabo de manera efectiva. Como comprador no está obligado a verificar que los vendedores cumplan con los registros tributarios. Argumenta que la Administración Tributaria no sólo



procedió a depurar en exceso su crédito fiscal computado en los periodos fiscales sujetos a revisión, sino en forma por demás asombrosa el crédito fiscal se convierte en deuda tributaria, que conlleva también una sanción excesiva, aspecto que demostrará en la fase de la prueba. Al respecto corresponde señalar lo siguiente:

El inciso a) del artículo 8 de la Ley 843 establece que: *Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restará:*

a) *El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.*

*Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.*

El artículo 8 del DS 21530 estipula que: *El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo.*

*A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el artículo 15 de la ley 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen (...).*

El artículo 41 de la RND 10-0016-07 dispone: *I. Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUE (profesionales liberales u oficios) y STI en los términos dispuestos por la Ley 843 (Texto Ordenado vigente) y Decretos Supremos reglamentarios, siempre que contengan o cumplan, entre otros, los siguientes requisitos:*

- 1) *Sea el original del documento.*
- 2) ***Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, consignando el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización (...).***

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que, como resultado de la verificación efectuada a las notas fiscales de los periodos fiscales abril y junio 2010, observadas en la Orden de Verificación, el SIN estableció que las facturas Nos. 10271, 12285, de Ferretería Santa Rosa, N° 1960 de Ferretería San Ignacio, N° 14369 de Ferretería Importadora Plasmar y N° 479 de Servicio de Freno Trasle, declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales abril y junio 2010 no fueron dosificadas por la Administración Tributaria o se encuentran fuera del rango de dosificación, conforme a los reportes del Sistema de Recaudación para la Administración SIRAT, según el numeral 2) del artículo 41 de la RND 10-0016-07; asimismo, determinó que por las notas fiscales Nos. 32, 33, 35 y 36 emitidas por Crypto C&E Electronics SRL y las Nos. 16, 18, 19 y 22 de la empresa A&P Project SRL, el contribuyente no presentó medios fehacientes de pago que permita verificar la realización efectiva de la transacción.

Notificada la empresa Procom La Paz SRL con la Vista de Cargo, no presentó documentación de descargo; aspecto por el cual la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz procedió a emitir la Resolución Determinativa estableciendo la existencia de adeudos por el IVA de los periodos fiscales abril y junio 2010, por un importe de 99.159.- UFV's, además de la multa por incumplimiento de deberes formales de 1.500.- UFV's.

De lo anotado, se establece que la Administración Tributaria en base a los documentos aportados por el sujeto pasivo determinó la deuda tributaria, ante la cual el interesado no presentó descargos que hagan a su derecho, de acuerdo al artículo 76 de la Ley 2492; adicionalmente en esta instancia recursiva no refiere por este punto las razones por la cuales no correspondería la depuración del crédito fiscal, limitándose a señalar el cumplimiento de los requisitos, contrariamente el acto impugnado describe específicamente las observaciones de cada una de las facturas; en consecuencia se mantiene el tributo omitido determinado de Bs153.006.- por el IVA de los periodos fiscales abril y mayo 2010

**POR TANTO:**

La Directora Ejecutiva Regional Interina de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, designada mediante Resolución Suprema N° 10501 de 16 de septiembre de 2013, con las atribuciones conferidas por el artículo 140 de la Ley 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley 3092 y el artículo 141 del DS. 29894;

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** CONFIRMAR la Resolución Determinativa N° 17-0580-2013 de 9 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la empresa Procom La Paz S.R.L.; consecuentemente, se mantiene firme y subsistente el importe de 99.159.- UFV's, más intereses y sanción por omisión de pago por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales abril y junio 2010, así como la multa de 1.500.- UFV's por incumplimiento de deberes formales establecida en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas la Procedimiento de Determinación N° 00061313.

**SEGUNDO:** La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley 3092, será de cumplimiento obligatorio para la Administración Tributaria recurrida y la parte recurrente.

**TERCERO:** Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 y sea con nota de atención.

Regístrese, hágase saber y cúmplase.