UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

Proyecto de Innovación Profesional

"Establecer un precedente para crear una Línea Doctrinal para los Casos de Operativos de Control, Sobre los Comerciantes no Inscritos en el Régimen Simplificado Cuya Sanción es la Clausura e imposición de Multa Pecuniaria"

PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO

Postulante: Gualberto Trujillo Laguna

Docente tutor: Msc. Guillermo Viaña Sarabia

LA PAZ – BOLIVIA

2011

DEDICATORIA

A mi Padre que esta en el cielo, mamá, esposa e hijos.

AGRADECIMIENTO

A Dios por la vida, por su gran amor, sabiduría que nos dio a todos los seres humanos y por presentarme oportunidades como esta y rodearme de personas muy valiosas.

A mi familia, por el gran apoyo que me brindo a lo largo de mis estudios.

A mi gran Institución cual es la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) por permitirme ser parte de ella y ser una Universidad más en mi vida y darme las oportunidades de seguir aprendiendo muchas cosas en mi profesión.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por los conocimientos recibidos y por brindarme la oportunidad de alcanzar un grado académico mayor.

A todos los docentes de la Universidad, y en especial al Dr. Guillermo Viaña Sarabia, quién me colaboró hasta el final de mi proyecto de innovación profesional.

RESUMEN

Una de las facultades que tiene la Administración Tributaria en el presente caso el Servicio de Impuestos Nacionales SIN, es la de controlar si un negocio debe estar o no inscrito en el padrón de contribuyentes; o en su caso si a uno ya inscrito le corresponde estar en el régimen Simplificado o por el contrario -en función de su capital u otro elemento- le corresponde estar en el régimen general.

El problema principal de este tema es que los funcionarios de la Administración Tributaria al realizar en el terreno estos operativos, al momento de determinar si al negocio o comercio en cuestión le corresponde o no estar inscrito en el Padrón de Registros de la Administración Tributaria en el Régimen Tributario Simplificado, debido a su capital ; o en su caso si le corresponde otra categoría al interior de tal régimen, o definitivamente le corresponde estar inscrito en el Régimen General, tal determinación la implementan discrecionalmente, sin el respaldo de un **elemento material objetivo-técnico** que establezca que el capital de ese comerciante supera los Bs12.000.-, pues tal hecho determina que se proceda al labrado del Acta de Infracción y clausura inmediata del negocio hasta su respectiva inscripción, al Régimen y categoría correspondiente, además de la sanción pecuniaria de 2.500 UFV.

Por tanto es necesario la creación de una línea doctrinal, aplicable en estos casos, que oriente a la Administración Tributaria, en este caso al Servicio de Impuestos Nacionales SIN, para que al momento del operativo de control de nota fiscal -inscripción a los Registros del Padrón-, se adjunten formularios de inventarios, a fin de realizar un inventario objetivo técnico en el terreno que señale específicamente el detalle de todos los bienes, con que cuenta el comerciante, para así una vez que se establezca que el capital es superior a los Bs12.001.-, este comerciante deba inscribirse en el RTS, además de aplicársele las sanciones correspondientes.

INDICE

Contenidos Página

DEDICATORIA……. i

AGRADECIMIENTO…….. ii

RESÚMEN……... iii

ÍNDICE GENERAL…… iv

INTRODUCCIÓN…… vi

Índice de Contenidos

1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN……..…….. 1

1.1. Tipo de Institución……..……. 1

1.2. Tipo de actividad…….…. 2

1.3. Estructura Básica……... 3

1.4. Misión……... 6

1.5. Visión…… 6

2. PROBLEMA DETECTADO ……..…. 6

3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN ……..... 9

4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN…… 10

4.1. Objetivo general…… 10

4.2. Objetivos específicos……..…. 10

5. MÉTODO…… 11

5.1. Método Inductivo…… 11

5.2. Método Analítico…….. 11

5.3. Método Sintético…….. 12

5.4. Técnica de Observación Documental…….. 13
5.5. Técnica de la Entrevista…….. 13

6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL……. 13
6.1. Innovación Profesional……..… 13
6.2. Jurisprudencia…….. 15
6.3. Precedente……... 18
6.4. Procedimientos Tributarios…… 19
6.5. Procesos de Fiscalización…….… 19
6.5.1. Operativo de Control de Nota Fiscal…… 19
6.5.1.1. Actas de Infracción…… 20
6.6. Régimen Tributario Simplificado …… 23
6.6.1. Artesanos ……... 23
6.7. Derechos del contribuyente……... 25
6.7.1. Derecho a la Defensa…… 26
6.7.2. Derecho al Debido Proceso……... 29
6.7.3. Derecho a la Seguridad Jurídica……..… 34
6.8. Proceso Administrativo de Impugnación Tributaria……... 36
6.8.1. Recurso de Alzada 1ra. Instancia…… 37
6.8.1.1. Procedimientos y Plazos…….. 38
6.8.2. Recurso Jerárquico 2da. Instancia……..… 39
6.8.2.1. Procedimientos y Plazos……..… 40

7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL
PROBLEMA DETECTADO …….. 41
8. RESULTADOS…… 50
9. CONCLUSIONES……..…….. 53
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA……..…..……..… 56
ANEXOS …….. 58

INTRODUCCIÓN

La coyuntura económica, social y política en la que se ha desarrollado el Estado Boliviano se ha visto influida por las disposiciones emanadas en la Nueva Política Económica donde uno de los cambios fundamentales ha sido la Reforma Tributaria plasmada en la Ley Nº 843, cuyo objetivo, es la recaudación de recursos para el funcionamiento del Estado.

Desde entonces, la recaudación de estos recursos se ha dado a través de los tributos, principalmente, de los impuestos que no solamente se ve protegida por la Ley Nº 843, sino por la Carta Magna que señala en su Art. 108 que son deberes de las bolivianas y los bolivianos tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

A su vez, los servicios públicos que brinda el Estado se reflejan en la educación, salud, administración de justicia, defensa externa y seguridad interior, entre otros, de una colectividad a la cual sirve el Estado.

Es así, que dentro de la estructura impositiva en Bolivia, el tributo de mayor importancia a los consumos constituye el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que grava a “Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, los contratos de obras de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquier fuere su naturaleza realizadas en el territorio de la nación y las importaciones definitivas”, así como otros impuestos de vital importancia, tales como el Impuestos a las Transacciones, al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Régimen Complementario al IVA, etc.

Dentro la normativa tributaria boliviana se establece también un Régimen Tributario Simplificado, con carácter transitorio, que consolida la liquidación y el pago del Impuesto al Valor Agregado, el Impuestos sobre la Utilidades de las

Empresas y el Impuesto a las Transacciones, para las personas que ejercen actividades como comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos.

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), es una entidad de Derecho Público, autárquica con independencia administrativa funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, personería jurídica y patrimonio propio, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

La función del Servicio de Impuestos Nacionales es administrar el sistema de impuestos y tiene como misión optimizar las recaudaciones, mediante: la administración, aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen de acuerdo a lo que establece el Código Tributario, con excepción de los tributos que por Ley administran, recaudan y fiscalizan las municipalidades.

Dentro las facultades especificas de la Administración Tributaria, están la de controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar, conforme señala el art. 66 del Código Tributario.

Es así que en el presente caso funcionarios del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital El Alto del SIN, labraron el Acta de Infracción Nº 605, Formulario Nº 7521, a la Sra. Ruth Quispe Chuquimia, al haber evidenciado, que como producto del Operativo de Control de Nota Fiscal, en el domicilio ubicado en la Av. Franco Valle N° 58, Galería Virgen de Copacabana, Local 11, incumplió con la obligación de inscribirse en los registros habilitados por la Administración

Tributaria, tal como dispone el art. 163-I del Código Tributario (Omisión de inscripción en los Registros Tributarios), constituyendo dicha conducta para el SIN, como contravención tributaria, sancionándola con una multa de 2.500 UFV y la Clausura del negocio.

Sin embargo el problema del motivo de estudio es que dichos funcionarios de la Administración Tributaria al realizar de manera operativa este tipo de controles, al momento de visitar a la tienda comercial determinan de manera discrecional y subjetiva que el capital de la comerciante es superior a los Bs. 12.000.-, y no lo hacen amparados en datos, antecedentes y valoraciones que legitimen las acciones administrativas dentro del marco legal establecido, es decir, que no existe un **elemento material objetivo-técnico** que establezca que el capital de la comerciante supera los Bs12.000.- para que este inscrita en el Padrón del SIN y de esa forma se proceda al labrado del Acta de Infracción, clausura inmediata del negocio hasta su respectiva inscripción, al Régimen y categoría correspondiente, además de la sanción pecuniaria de 2.500 UFV.

Es así que el plan de innovación profesional motivo del presente trabajo se oriento a desarrollar una nueva línea doctrinal a partir del estudio del caso antes descrito, como parte de la actividad desarrollada por el equipo técnico jurídico del cual somos parte en la Autoridad de Impugnación Tributaria General, concretamente en la Subdirección de Recursos Jerárquicos, cuya función es la de emitir proyectos de Resolución Jerárquicas.

Tal innovación profesional traducida en una nueva línea doctrinal busca orientar el accionar de los operativos de control de nota fiscal desplegados por los funcionarios de la Administración Tributaria, que considere el establecimiento indispensable de un “elemento material objetivo” para posibilitar la Clausura y sanción pecuniaria a los comerciantes que no están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado. En este marco el presente trabajo contiene los aspectos de orden metodológico y conceptual que hacen a la propuesta, al igual que una

explicación de las medidas de gestión que se desarrollaron para generar la línea doctrinal indicada; y en la parte final los respectivos resultados y conclusiones.

“Establecimiento de una Línea Doctrinal para los Casos de Operativos de Control, Sobre los Comerciantes no Inscritos en el Régimen Simplificado cuya Sanción es la Clausura e imposición de Multa Pecuniaria”

1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN.

La Autoridad de Impugnación Tributaria AIT, entre sus labores principales esta la de alcanzar el nivel más avanzado de especialización en el conocimiento y resolución de controversias tributarias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, ha sido la tarea más importante de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), durante la gestión 2010.

Es decir, que la AIT, tiene la misión de conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos interpuestos por los contribuyentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria (Servicio e Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional (ANB) y Gobiernos Municipales (GM), mediante los Recursos de Alzada (primera instancia) que se tramitan directamente ante las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria o a través de los Responsables de Recursos de Alzada Departamentales; y los Recursos Jerárquicos (segunda y última instancia) ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1.1. Tipo de Institución.

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), anteriormente denominada Superintendencia Tributaria, fue creada por el Título III de la Ley 2492 (CTB), de 4 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano,

como parte del poder ejecutivo, bajo tuición el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

Con el objetivo de implementar el nuevo texto de la Constitución Política del Estado promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, la nueva estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional aprobada mediante Decreto Supremo Nº 29894, dispuso en su artículo 141, que la Superintendencia Tributaria General pase a denominarse Autoridad de Impugnación Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales, Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, “entes que continúan cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”, señala la disposición.

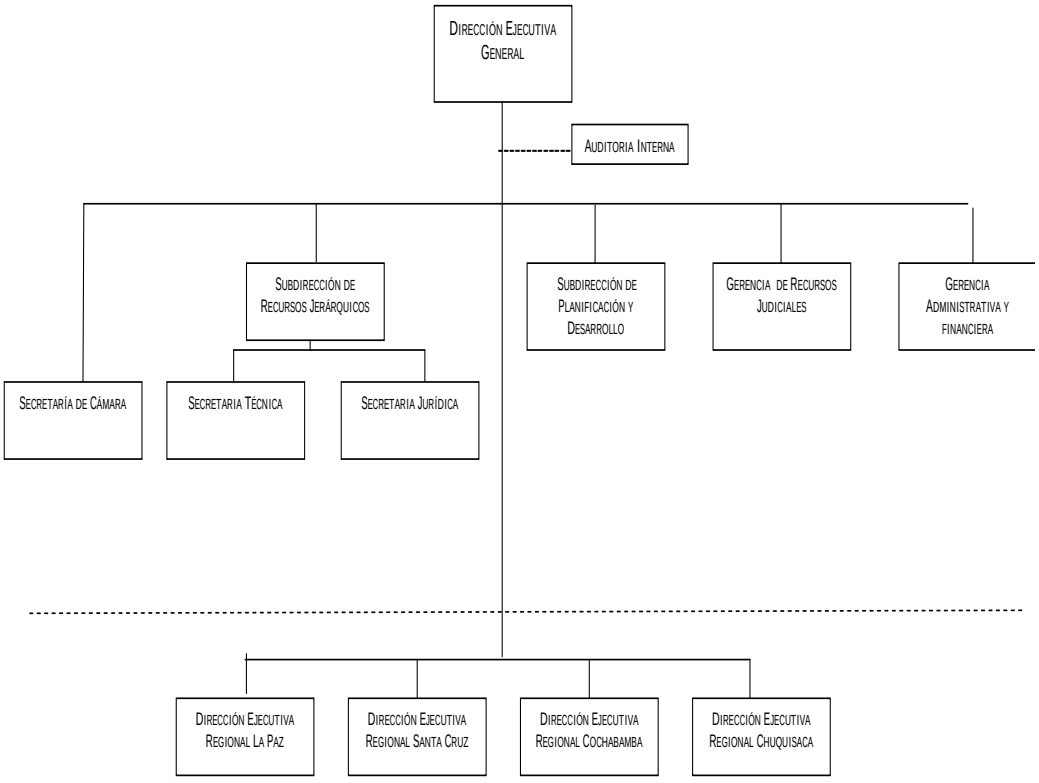
1.2. Tipo de Actividad.

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), está compuesta por un Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con sede en la ciudad de La Paz y cuatro Directores Ejecutivos de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT), con sede en las capitales de los departamento de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba, así como por los Responsables de Recursos de Alzadas en los departamentos de Oruro, Potosí, Tarija, Beni y Pando, quienes (previa aprobación del Director Ejecutivo de la AGIT), son designados por los Directores Ejecutivos de las ARITS respectivas con funciones técnicas y administrativas.

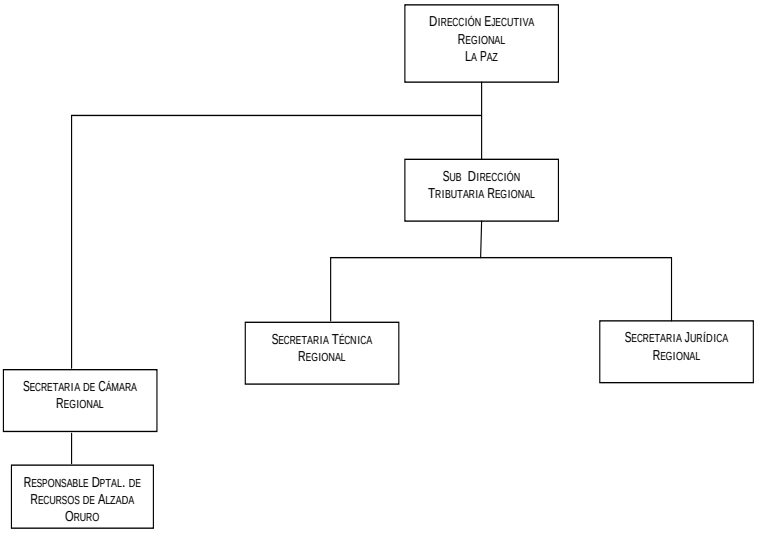
La AIT, tiene la misión de conocer y resolver los Recursos de Alzadas y Jerárquicos interpuestos por los contribuyentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia, y Gobiernos Municipales), mediante los Recursos de Alzada (primera instancia) que se tramitan directamente ante las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria o a través de los Responsables de Recursos de Alzada Departamentales; y los Recursos Jerárquicos (segunda y última instancia) ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1.3. Estructura Básica.

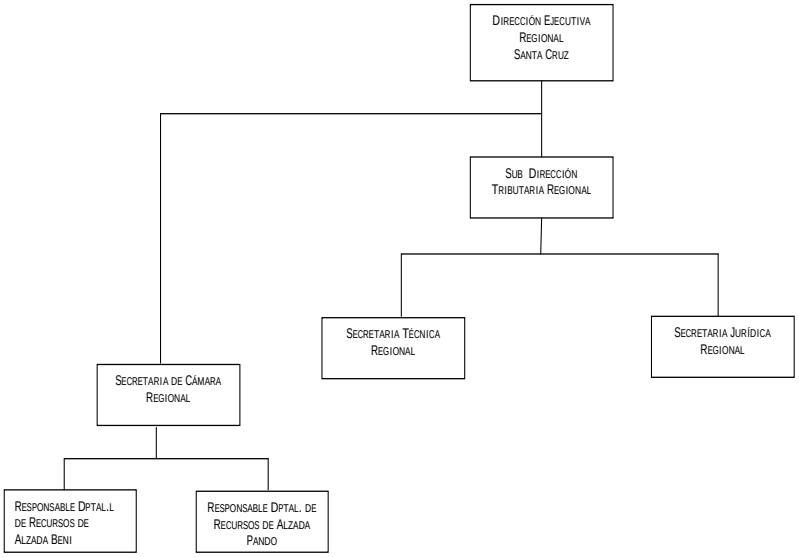
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA



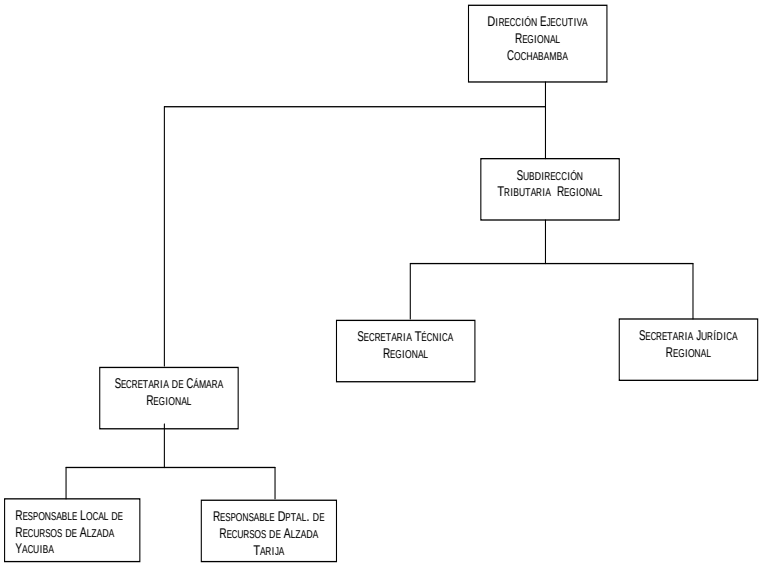
AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
LA PAZ



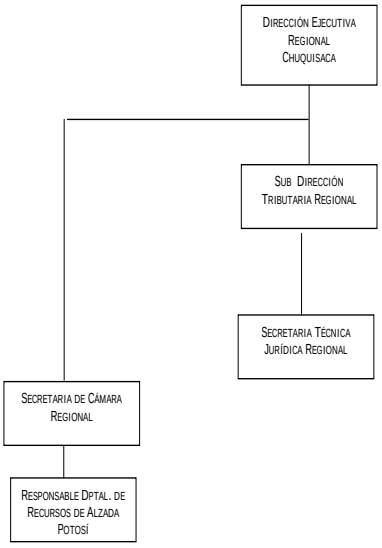
AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
SANTA CRUZ



AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA COCHABAMBA



AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA CHUQUISACA



Fuente: Memorias AIT 2010.

1.4. Misión.

Conocer y resolver Recursos de Alzada y Jerárquicos administrando justicia tributaria especializada para solucionar controversias entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna.

1.5. Visión.

Consolidarnos y ser reconocidos como institución que administra justicia tributaria especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad.

2. PROBLEMA DETECTADO.

La Ley Nº 843, de 20 de mayo de 1986 (Ley de Reforma Tributaria), instituyó la Reforma del Sistema Tributario en concordancia con la Nueva Política Económica. Para Jorge Troche (S A), la implementación de esta reforma dejó sin efecto un sistema tributario, cuyas características principales eran: Multiplicidad de impuestos de los que muchos eran rentas destinadas a favor de instituciones públicas.

Así también, se redujo más de cien impuestos existentes a sólo seis permanentes y uno de carácter transitorio; también se creo el Régimen Tributario Especial, entre ellos el Régimen Tributario Simplificado para los Comerciantes Minoristas, artesanos y vivanderos.

Para los Comerciantes Minoristas y Vivanderos el capital será determinado tomando en cuenta los valores del activo circulante

(mercaderías, materiales e insumos, según corresponda a la actividad) y por el activo fijo (muebles y enseres, vajillas y otros).

En el caso de los artesanos el capital será determinado tomando en cuenta los valores de los muebles y enseres, las herramientas y pequeñas máquinas, así como también el valor de los materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, considerados como inventarios.

El monto del capital para las personas naturales excluidas del Régimen Tributario Simplificado establecido por el Artículo 18° del Decreto Supremo N° 24484, es de Bs12.000.-, y los incluidos en este régimen son personas que cuentan con un capital de Bs12.001.- hasta Bs37.000.- según el siguiente cuadro:

CATEGORIA	CAPITAL (Bs) DESDE	CAPITAL (Bs) HASTA	PAGO BIMESTRAL
1	12.001	15.000	47
2	15.001	18.700	90
3	18.701	23.500	147
4	23.501	29.500	158
5	29.501	37.000	200

Fuente: DS 27924 de 20 de diciembre de 2004.

El monto de las ventas anuales establecido es de Bs136.000.-, y los precios unitarios de las mercaderías comercializadas y/o de los servicios prestados, para comerciantes minoristas es de Bs480.-, para Artesanos de Bs640.- y para Vivanderos de Bs148.-.

Dentro las facultades que tiene la Administración Tributaria de acuerdo a los artículos 66-1, 100 y 101 de la Ley 2492 (CTB), están la de controlar si un negocio sujeto al régimen simplificado esta o no inscrito en el padrón de contribuyentes; o en su caso si a uno ya inscrito le corresponde estar en dicho régimen o por el contrario -en función de su capital u otro elemento- le corresponde estar en el régimen general; o incluso estableciendo que es correcto que el negocio este incluido en el régimen simplificado, se podrá establecer si le corresponde estar en la categoría 1, 2, 3, 4 o 5 de dicho régimen; por Ej: si un negocio que estaba en la categoría uno (Capital de Bs12.001.- a Bs15.000.-) en realidad al ser su capital de Bs 19.000.- le corresponde estar inscrito en la categoría 3. Todo esto en el marco de lo establecido en el DS 24484, modificado por el DS 27924.

El problema radica en que los funcionarios de la Administración Tributaria al realizar en el terreno estos operativos, al momento de determinar si el negocio o comercio en cuestión le corresponde o no estar inscrito en el régimen simplificado; o en su caso si le corresponde otra categoría al interior de tal régimen (por Ej. si estaba inscrito en categoría 1, pero en realidad le corresponde la 2); tal determinación la implementan sin el respaldo de un **elemento material objetivo-técnico** que establezca por Ej., si el capital del sujeto esta realmente comprendido entre los Bs15.001.- y 18.700.- (categoría 2 del régimen simplificado), no correspondiéndole por tanto la categoría uno. En este sentido, tal determinación conclusiva se la realiza en base al criterio empírico-subjetivo fruto de la inspección ocular que realizan en el momento los fiscalizadores de la Administración Tributaria, la cual lleva aparejadas la aplicación de la Clausura del negocio hasta su respectivo registro en el Padrón, además de la multa de 2.500 UFV, de acuerdo a el numeral 1.1

del Anexo de la RND 10-0037-07, y en su caso cambiar al nivel de categoría que le corresponde. Por lo que la clausura y la imposición de la multa al no respaldarse por un elemento objetivo-técnico vulnerarían derechos de estos ciudadanos.

Por tanto es necesario la creación de una línea doctrinal que de solución a este problema.

3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN.

La coyuntura económica, social, cultural en la que se encuentra el Estado Boliviano a obligado a las personas a realizar y emprender diferentes tipos de negocios los cuales ayudan a su economía como ser el comercio minorista como ser las tiendas de barrio, la artesanía como ser la confección de ropa, mueblerías y otros, y los vivanderos como ser los pequeños Snacks o pensiones donde se expenden comida, las cuales empiezan con un capital mínimo, en pequeños ambientes ya sean propios o alquilados los cuales deben equiparse con lo necesario en cuanto a mercadería, materia prima, muebles, etc, en algunos casos para la exhibición de los productos que se obtengan de los proveedores y en otros para ofrecer los servicios según el capital asignado.

Como se puede apreciar este tipo de actividades desplegadas por los pequeños comerciantes y similares es de suma importancia para la generación de ingresos y la supervivencia de los ciudadanos en el país actualmente, toda vez que el aparato productivo no se ha reactivado. En tal sentido si bien es correcto que la Administración Tributaria, ejerza actividades de inspección sobre estos negocios para verificar que se

cumpla la ley, no es correcto que se apliquen sanciones (clausura y multas) en base a criterios de carácter meramente subjetivo-empíricos, sin el debido respaldo técnico, tal accionar genera la vulneración de derechos del comerciante o artesano, tales como los referidos al debido proceso, de defensa y la seguridad jurídica, consagrados en la Constitución Política del Estado; y entra prácticamente a un terreno de proceder arbitrario de parte de la Administración Tributaria, que puede generar perjuicios económicos a los ciudadanos, de tal modo que no se llega a plasmar la "justicia" propia de un Estado de Derecho.

4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN PROFESIONAL.

4.1. Objetivo General.

"Determinar una línea doctrinal que considere el establecimiento indispensable de un elemento material objetivo para posibilitar la Clausura y sanción pecuniaria a los comerciantes que no están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado".

4.2. Objetivos Específicos.

- *Estudiar los hechos que motivaron el caso de la creación de la línea doctrinal.*

- *Estudiar la base jurídica la base jurídica que permite a los fiscalizadores de la Administración Tributaria clausurar e imponer multas a los comerciantes minoristas que no estén inscritos en el Padrón de Contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado de la Administración Tributaria (SIN).*

- *Estudiar la Resolución de Alzada que corresponde al caso concreto motivo de la creación de la línea doctrinal.*
- *Establecer los derechos violentados por la administración tributaria en el caso concreto.*

5. MÉTODO.

5.1. Método Inductivo.

Parte de un caso particular para partir del mismo y llegar a establecer principios de carácter general, este método se aplicara de manera habitual sobre todo de trabajo, pues partimos del estudio de un caso concreto que nos permitió extraer el cambio de línea doctrinal el cual vendría a ser el principio general.

5.2. Método Analítico.

Consiste en tomar el objeto de estudio y dividirlo en sus partes mas importantes para estudiar cada una de ellas por separado, este método fue aplicado para dividir el accionar operativo de los inspectores de la Administración Tributaria, es decir se procedió a dividir los pasos que desplegaban al momento de realizar el control operativo, pasos sistemáticos, es decir todo el accionar de estos inspectores cuando realizaban labores u operativos de inspección sobre los comerciantes, en este sentido cada paso se estudiaba conjuntamente la normativa jurídica que respaldaba el mismo.

Asimismo, este método fue empleado para estudiar el Recurso Jerárquico que corresponde al motivo de cambio de línea doctrinal,

este caso fue separado en sus partes más importantes en sus aspectos de hecho, jurídicos, técnicos económico y cada uno de estos elementos fue estudiado.

5.3. Método Sintético.

Para estructurar la ratio decidendi, se utilizo el método sintético es decir, hasta este punto se había utilizado el método analítico con la intención de tomar nuestro objeto de estudio y dividiendo nuestros componentes mas importantes, pero al finalizar el proceso y una vez comprendidos cada uno de los componentes se hacia necesario recomponer el todo, es decir reorganizar nuestro objeto de estudio, pero esta vez recomponerlo tomando en consideración elementos fundamentales como el **debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa,** lo cual nos genero una síntesis traducida en esta nueva línea doctrinal que determinaba que los inspectores deberían acompañar formularios de inventarios en el que señale específicamente el capital arriba de los Bs12.001.-, para que un contribuyente este inscrito en el RTS, realizar un inventario objetivo técnico en el terreno de tal suerte que se realizara la síntesis la cual se traducía en la obligatoriedad que tenían estos inspectores de realizar un inventario objetivo técnico, de tal suerte que se garanticen todos estos derechos.

Lo dividido lo recomponemos, es decir que tenemos algo superior a lo que teníamos antes, tomando en cuenta los principios del debido proceso, seguridad jurídica, etc.

5.4. Técnica de Observación Documental.

Igualmente se utilizó la Técnica de la observación documental para estudiar esencialmente el fallo de la Resolución de Alzada, es decir de primera instancia que emitió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, en su componente técnico jurídico; y de la misma manera nos permitió la revisión de material bibliográfico atingente al tema como ser la normativa que regula el tema y doctrina pertinente.

5.5. Técnica de la Entrevista.

La misma se utilizo para la fase de resultados pues era necesario conocer si la Administración Tributaria, concretamente la Gerencia Distrital El Alto, del Servicio de Impuestos Nacionales, estaba aplicando la línea doctrinal establecida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0097/2011 de 14 de febrero de 2011. Para esto se aplico una entrevista cerrada de tres preguntas.

6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.

Al referirme en este tema de estudio a la innovación profesional que se planteó en la Autoridad de Impugnación Tributaria, por el grupo de trabajo del cual somos parte activa, que corresponde a la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AIT, conceptualizaremos antes todos estos términos.

6.1. Innovación Profesional.

Dentro del concepto de Innovación debe tenerse en cuenta que existen dos tipos de conocimiento:

En primer lugar, existe un conocimiento implícito o tácito que es consecuencia directa de la experiencia personal.

Por otro lado, el conocimiento explícito que utilizamos conscientemente y que es consecuencia de la información específica y concreta disponible habitualmente.

Por lo tanto, la naturaleza de la Innovación no sólo viene determinada por el conocimiento explícito, sino también por la capacidad de percibir e intuir nuevas ideas y oportunidades, susceptibles de dotar a los recursos existentes de una nueva capacidad de generar riqueza.

“La Innovación consiste en producir, asimilar y utilizar el Conocimiento para generar productos y servicios de valor añadido en los ámbitos económico y social en un marco de equidad y solidaridad” o “la modificación de un producto, y su introducción en un mercado” (Encarta, S A, 2010). En este sentido este concepto también puede aplicarse al ámbito de la administración pública, es decir la generación de un “producto” o “servicio” no puede solo restringirse al ámbito de bienes comerciales, sino que un nuevo entendimiento sobre la manera de hacer las cosas por parte de determinada entidad del Estado, puede permitir cambiar este accionar y de este modo beneficiar a la colectividad. Sin embargo tal “cambio” en el modo de hacer las cosas debe ser, si se quiere, impuesto a la institución (por ejemplo Impuestos Internos) ya sea bajo una nueva regulación jurídica (una norma que lo ordene) o en su caso una resolución administrativa o judicial que mande este cambio, la cual al ser base para una línea jurisprudencial o doctrinal, obligue al ente a someterse a lo mandado.

Es así que dentro el plan de innovación objeto de estudio, en lo que se refiere a las actas de infracción labradas por funcionarios de Impuestos Internos, se planteó en la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la creación de una nueva línea doctrinal que actualmente se viene asumiendo en esta institución para la resolución de este tipo de casos y no una línea jurisprudencial, situación que explicaremos más adelante.

6.2. Jurisprudencia.

"Se entiende por Jurisprudencia la interpretación que de la Ley hace los tribunales para aplicar a los casos sometidos a su jurisdicción, Así, pues, la jurisprudencia esta formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada".

"Sin embargo, en algunos países que cuentan con tribunales de casación, se considera que no todos los fallos judiciales sientan jurisprudencia, sino únicamente los de dichos tribunales de casación, que constituyen la más alta jerarquía dentro de la organización judicial, y cuya doctrina es de obligatorio acatamiento para todos los jueces y tribunales sometidos a su jurisdicción. De este modo se afianza la seguridad jurídica, porque, donde la casación no existe, cada tribunal o juez tiene libertad para sentenciar conforme a su criterio".

"No obstante, no se puede desconocer que la doctrina establecida por las cortes supremas, aún cuando estrictamente carezca de valor de aplicación erga omnes, tiene una eficacia orientadora y en general, se respeta por todos los tribunales, siquiera sea para evitar la revocación de las sentencias, cuando ellas son recurribles ante el Tribunal Supremo. En la Argentina, los fallos plenarios de las cámaras de cada fuero tienen

también valor jurisprudencial en el sentido de que son de obligatorio cumplimiento par ellas y, en lo sucesivo, para los jueces que de ellas dependen”(Osorio M., 1995, p. 552).

Del mismo modo en materia tributaria señala Valdés (1996, p. 264), “Que en términos generales se puede afirmar que la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal de lo Contencioso-administrativo en esta materia, ha constituido una garantía frente a las normas inconstitucionales y a los actos ilegales de la administración. Los pronunciamientos no han sido uniformes, y en algunos casos pueden ser objetados desde el punto de vista de la doctrina dominante, pero en su evolución se ha ido registrando una creciente armonía”.

Entonces para establecer una línea jurisprudencial es necesario hacer una análisis de las sentencias relacionadas entre sí, para poder comprender la regla de conducta de la actividad de los jueces y que esta vigente en un momento dado.

Así pues desembocamos en el concepto de línea jurisprudencial, que es una idea abstracta, y que no es otra cosa que una estrategia conveniente para ordenar las soluciones que la jurisprudencia ha dado a un problema y reconocer un patrón de desarrollo decisional.

La línea debe estar encabezada por el planteamiento de un problema jurídico que se debe tratar de resolver mediante la estructuración de las sentencias y su relación con las normas.

Entonces se busca encontrar pronunciamientos judiciales a través de la construcción de una línea jurisprudencial que de respuesta al problema

jurídico que se plantea en diversidad de casos. Lo anterior, debe hacerse por medio del análisis de sentencias tratadas individualmente, y tratadas en conjunto para la construcción de una línea jurisprudencial.

Dentro el tema de estudio la Autoridad de Impugnación Tributaria es una institución que forma parte del Órgano Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, que tiene la misión de conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos interpuestos por los contribuyentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales), mediante los Recursos de Alzada (primera instancia), que se tramitan directamente ante las autoridades Regionales de Impugnación Tributaria o a través de los Responsables de Recursos de Alzada Departamentales; y los Recursos Jerárquicos (segunda y última instancia) ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Como se señalo precedentemente el Recurso Jerárquico es la segunda instancia de impugnación y es presentado contra la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.

Este reclamo es definido por resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que es la máxima instancia en sede administrativa y su resolución no puede ser impugnada por ningún otro órgano del Ejecutivo, salvo la tutela judicial ante la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de la Nación (Memorias AIT, 2010, p 15-18).

Ahora el fallo que emite la instancia jerárquica mediante Resolución, si bien no genera jurisprudencia, por ser estas resoluciones actos administrativos, esta institución al emitir fallos, desarrolla conjuntos de líneas doctrinales orientadas a tener “precedentes” que ayudan a tener uniformidad en las resoluciones y de esta manera se garantice la seguridad jurídica.

6.3. Precedente.

Básicamente un precedente supone la “aplicación de una resolución anterior en un caso igual o semejante al que se presenta” (Encarta, S A) o en términos de Osorio M. (1995, p.782): “resolución similar de un caso planteado antes y que se invoca para reiteración por aquel a quien favorece”. En este marco Geny (1925, p.7) manifiesta que “es indudable que los precedentes judiciales singularmente cuando forman, en un sentido determinado, una serie constante de decisiones uniformes, constituyendo como un cuerpo, deben disfrutar de una autoridad considerable en el ánimo del intérprete”.

Al respecto, desde el año 2009, la AIT, con personal especializado, ha realizado un importante avance en el Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT), herramienta que busca construir una nueva cultura del precedente tributario a partir de casos análogos que permitan preveer el resultado de casos nuevos cuando se hayan emitido fallos para procesos análogos o idénticos. Esto en consideración a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria es un órgano de cierre de procesos y, en consecuencia, sus decisiones tienen jurisdicción y competencial nacional.

6.4. Procedimientos Tributarios.

"El procedimiento tributario es el conjunto de actos realizados por la administración tributaria en relación jurídica con el contribuyente, con la finalidad de determinar la deuda tributaria, conseguir el pago de la misma y en su caso determinar ilícitos tributarios para aplicar las sanciones previstas en el ordenamiento jurídico tributario" (Alba M., 2006, p.76).

6.5. Procesos de Fiscalización.

"Los procesos de fiscalización del SIN consisten en un conjunto de tareas y procesos con la finalidad de inducir a los contribuyentes a corregir su comportamiento y cumplir con sus obligaciones tributarias, velando por el correcto y oportuno pago de los impuestos" (Memorias, SIN, 2010, p. 15).

6.5.1. Operativo de Control de Nota Fiscal.

Uno de los procesos de fiscalización es el Operativo de Control de Nota Fiscal, que se da a través del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que es dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, Administración Tributaria responsable de controlar y administrar los tributos fiscales internos en el país, además de la fiscalización, revisión, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, conforme señalan los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 (CTB) que a la letra dicen "que la Administración Tributaria tiene entre sus facultades específicas la de controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar y que La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación".

Dentro sus facultades del SIN, existen diferentes operativos de control de nota fiscal, entre las cuales se encuentran las fiscalizaciones masivas.

Dichos operativos se aplican a todos los funcionarios del SIN, es decir se requiere el concurso de todos los funcionaros de las distritales de todo el país, incluidos la Nacional, para lo cual, el fiscalizador debe presentar su documento de identidad y memorándum de actuación al momento de efectuar el operativo.

Existe también, la Unidad de Fedatarios que son funcionarios de contratos eventuales que tienen el propósito de coadyuvar a los operativos de control, tanto diversivos, informativos, comunicados, así como persuasivos, realizados por las diferentes gerencias distritales del país.

6.5.1.1. Actas de Infracción.

"Las actas de Infracción son documentos que se aplican en los operativos de control de Nota Fiscal, tienen naturaleza de documentos públicos, extendidos una vez finalizada la actividad inspectora, en los que se contienen los hechos que han sido objeto de comprobación. Las actas son extendidas por funcionarios de la Administración Tributaria, en el presente caso por personal del Servicio de Impuestos Nacionales, entre ellos los fedatarios" (Memorias, SIN, 2009).

Estas actas son propuestas de sanción confirmables por los órganos de la Administración Tributaria, que ostenten la competencia en la ejecución de la normativa contenida en el acta. Están sujetas a unos requisitos de contenido mínimo regulados normativa interna de la Administración, sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones. A saber: la identificación del presunto sujeto infractor, hechos comprobados y medios utilizados para la comprobación, preceptos vulnerados y su calificación, propuesta de sanción, graduación, criterios en los que se fundamenta y cuantificación, así como los datos de identificación del

funcionario que levanta el acta, y en su caso, visado, e identificación del órgano competente para resolver y plazo de alegaciones.

Dentro nuestra legislación tributaria, la Resolución Normativa de Directorio en adelante RND Nº 10-0037-07, que es la Norma Administrativa que define los límites máximos y mínimos de sanción por Incumplimiento a Deberes Formales y determina los procedimientos y sanciones para cada conducta contraventora mediante Resolución Administrativa conforme establece el art. 162 del Código Tributario Boliviano, nos dice: que cuando la posible contravención se encuentre respaldada por un Acta de Infracción emergente de un operativo, su emisión y notificación se efectuará simultáneamente.

Dicha acta de Infracción contendrá, como mínimo: Número de Acta de Infracción, Lugar y fecha de emisión; Nombre o razón social del presunto contraventor; Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito); Acto u omisión que origina la contravención y norma especifica infringida; Sanción aplicable, señalando la norma legal o administrativa donde se encuentre establecida; Plazo y lugar donde pueden presentarse descargos; Nombre y firma del titular del establecimiento o de quien, en ese momento, e hallara cargo del mismo. Si se rehusara a firmar: nombre, número de documento de identificación y firma del testigo de actuación; Nombre, firma y número de documento de identificación del (los) funcionario (s) actuante (s).

Estas actas de infracción son labradas en general a todos los contribuyentes y no contribuyentes inscritos o no en el Padrón de la Administración Tributaria, entre estos contribuyentes están los comerciantes, en el caso en cuestión hablaremos de los comerciantes

minoristas, que de acuerdo al Código de Comercio, “Comerciante es la persona habitualmente dedicada a realizar cualquier actividad comercial, con fines de lucro y que la calidad de comerciante se la adquiere aún en el caso de que la actividad comercial sea ejercida mediante mandatario intermediario o interpósita persona”, de la misma forma la Constitución Política del Estado en su art. 47 señala que “I. Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo y que II. Las trabajadoras y los trabajadores de pequeñas unidades productivas urbanas o rurales, por cuenta propia, y gremialistas en general, gozarán por parte del Estado de un régimen de protección especial, mediante una política de intercambio comercial equitativo y de precios justos para sus productos, así como la asignación preferente de recursos económicos financieros para incentivar su producción, así como III. El Estado protegerá, fomentará y fortalecerá las formas comunitarias de producción”.

Las Sanciones por Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, Inscripción o permanencia en un régimen distinto al que le corresponde, cuando son sujetos a un Acta de Infracción, según el art. 9 de la RND 10-0037-07, es de una multa pecuniaria de 2.500 UFV, y Clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción.

Finalmente señalaremos que según Martín & Rodríguez (1986, p.156), “Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo”.

6.6. Régimen Tributario Simplificado.

Al respecto, nuestra legislación Boliviana, establece un Régimen Tributario Simplificado, con carácter transitorio, que consolida la liquidación y el pago del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones, para las personas que ejercen actividades como comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos.

Es así que el DS 24484 modificado por el DS 27924, en cuanto a los valores consignados en este régimen, señala que “son sujetos pasivos del Régimen Tributario Simplificado, las personas naturales que realicen con carácter habitual las actividades realizadas por los artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos, quienes están obligados a tributar en este régimen. El capital destinado a su actividad no debe ser mayor a Bs37.000.-, sostiene que dicho capital se determinará tomando en cuenta los valores del activo circulante, constituido por las mercaderías a ser comercializadas por los comerciantes minoristas, las bebidas alcohólicas y refrescantes, así como materiales e insumos expendidos y utilizados por los vivanderos, así como por los activos fijos, constituidos por los muebles y enseres, vajilla y otros utensilios correspondientes a la actividad gravada y que en ninguno de los casos se discrimina el capital propio del capital ajeno”.

6.6.1. Artesanos.

El Art. 4 y 9 del DS 24484 manifiesta que para efectos de este régimen son artesanos, las personas naturales que ejercen un arte u oficio manual, trabajando por cuenta propia en sus talleres o a domicilio, percibiendo por su trabajo una remuneración de terceros en calidad de clientes y que están obligados a inscribirse en el Registro Único de

Contribuyentes obteniendo su NIT en la forma y plazos que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), ubicando el tramo de capital en el que se encuentra el capital declarado por el contribuyente en la tabla consignada en este Decreto.

Del mismo modo, el art. 10 del señalado DS, señala que en los casos en los que se establezca dentro el Operativo de Control de Nota Fiscal, que las declaraciones juradas relativas al monto del capital invertido están subestimadas, el SIN procederá a la rectificación del capital declarado para efectos de la recategorización del contribuyente, sin perjuicio de aplicar las sanciones contenidas en el Código Tributario, labrando un acta de infracción.

El art. 25 nos dice que los sujetos pasivos de este régimen están prohibidos de emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

Los sujetos pasivos del Régimen Tributario Simplificado inscritos en el Registro Único de Contribuyentes y que tengan NIT en esta categoría, están prohibidos de realizar importaciones de artículos electrodomésticos, electrónicos y cualquier otro artículo que esté sujeto al Impuesto a los Consumos Específicos. Con referencia a la importación de otros bienes, el valor de la importación total no debe ser superior al capital declarado en la respectiva categoría y el valor unitario de tales bienes no debe ser mayor a Ciento cuarenta y ocho Bolivianos (Bs148.-). El valor total anual de sus importaciones y las facturas por compras en el mercado interno no debe superar en dos veces el monto del capital declarado. En caso de transgresión de lo dispuesto precedentemente, los infractores serán transferidos al Régimen General.

Los montos de capital establecidos en la tabla consignada en el Artículo 17° del Decreto Supremo N° 24484, y el pago bimestral unificado, como efecto de lo establecido en el numeral 1 del presente Artículo, se establecen, en la categoría 1 con capital de 12.001.- a Bs 15.000.-, con un pago bimensual de Bs47.-; categoría 2, capital de Bs15.001.- a Bs18.700.- pago bimensual de Bs90.-; categoría 3, capital de Bs18.701.- a Bs23.500.- pago bimensual de Bs147.-; categoría 4, capital de Bs23.501.- a Bs29.500.- pago bimensual de Bs158.- y finalmente la categoría 5, capital de Bs29.501.- a Bs37.000.- pago bimensual de Bs200.-.

El monto del capital para las personas naturales excluidas del Régimen Tributario Simplificado establecido por el Artículo 18° del Decreto Supremo N° 24484, es de Bs12.000.-.

6.7. Derechos del Contribuyente.

En el caso que nos ocupa, si bien la Administración Tributaria estableció un procedimiento de control de nota fiscal, enmarcado dentro la normativa impositiva, cual es el operativo efectuado por funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), cuando labran el acta de infracción F. 7521 y la afectada es sancionada con la clausura de su negocio hasta que se inscriba, en los registros del Padrón de Contribuyente, además de la multa pecuniaria de 2.500 UFV, según RND 10-0037-07, sin embargo los funcionarios no comprueban fehacientemente si le correspondía a esta contribuyente estar inscrita o no en el Padrón de Contribuyentes, ya que para estar inscrito se requiere que tenga un capital arriba de Bs12.000.-, hecho que no fue comprobado, ya que dentro del operativo de control, si bien se labró el acta de infracción, no se probo con ningún otro documento -como ser un inventario de bienes y mercaderías-, que su capital alcanzaba la suma señalada, por tanto se

evidencia que esta acción de parte de la Administración Tributaria, atenta los derechos de la contribuyente, como ser: al derecho a un debido proceso (a que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente); y al derecho inviolable a la defensa; la presunción de inocencia, establecidos en la CPE en sus arts. 115, 116, 117-I y 119-II, así como también contraviene los derechos consagrados en los arts. 68, numerales 6), 7), 8), de la Ley 2492 (CTB), que se refieren al debido proceso, a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas, a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones; impidiendo de esta forma una defensa objetiva y puntual acerca del capital que tenía la contribuyente.

6.7.1. Derecho a la Defensa.

"El derecho a la defensa acompaña al hombre desde el momento mismo de su nacimiento hasta el día de su muerte, es decir, acompaña al hombre durante toda su vida. Este derecho, a diferencia de otros, no requiere reconocimiento o consagración en una carta política para su existencia y tampoco se trata de un derecho que ampara sólo a los ciudadanos, sino que tutela al hombre, por el sólo hecho de serlo. Cuando se habla del derecho a la defensa en la jurisprudencia, siempre viene a la memoria la sentencia del juez inglés en la cual se relata el pasaje bíblico de la expulsión de Adán y Eva del Paraíso, oportunidad en la que Dios le concedió a Adán, antes de expulsarlo del Paraíso, la posibilidad de defenderse y explicar por qué había comido del fruto prohibido" (Meier, Henrique, 1981, pag. 52).

En el derecho público moderno, se le ha atribuido rango constitucional al derecho a la defensa en el artículo 24 de la Constitución italiana, en el artículo 24 y 105.3 de la Constitución española, en el artículo 29 de la Constitución colombiana, 68 de la Constitución Venezolana y en el artículo 115 de la Constitución Política del Estado en Bolivia.

El artículo 68 de la Constitución Venezolana expresa que "Todos pueden utilizar los órganos de la administración de justicia para la defensa de sus derechos e intereses, en los términos y condiciones establecidos por la ley, la cual fijará normas que aseguren el ejercicio de este derecho a quienes no dispongan de medios suficientes. La defensa es un derecho inviolable en todo estado y grado del proceso".

El artículo 115 de la Constitución Política del Estado Boliviano, señala que “toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos y que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

Este derecho a la defensa, se manifiesta a través del derecho a ser oído o a la audiencia -también denominado audi alteram parte o notice and hear-, el derecho de acceso al expediente, el derecho a formular alegatos y presentar pruebas, derecho a una decisión expresa, motivada y fundada en derecho, el derecho a recurrir, el derecho de acceso a la justicia.

Es un derecho predicable de todos los órdenes jurisdiccionales, y se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento penal (sumario, intermedia y juicio oral), civil (alegaciones, prueba y conclusiones) y también de índole

administrativo (procesos de fiscalización, recursos de alzada, jerárquicos, alegatos).

La finalidad de este derecho es asegurar la efectiva realización de los principios procesales de contradicción y de igualdad de armas, principios que imponen al los órganos judiciales el deber de evitar desequilibrios en la posición procesal de ambas partes (demandante/demandado y acusación/defensa), e impedir que las limitaciones de alguna de las partes puedan desembocar en una situación de indefensión prohibida por cualquier Constitución.

La indefensión se produce cuando la infracción de una norma procesal provoca una limitación real del derecho a la defensa, originando un perjuicio irreversible para alguna de las partes. Se produce una vulneración de este derecho cuando se priva al justiciable de medios de defensa efectivos, dentro de los medios que la ley procesal prevé.

El derecho de defensa tiene un contenido complejo; su respeto exige un conocimiento suficiente y oportuno de lo que pueda afectar a los derechos e intereses legítimos de las partes en el proceso.

En síntesis diremos que es cierto que el derecho a la defensa no es un derecho absoluto, sino que es un derecho que admite límites, pero éstos siempre deben materializarse dentro de las previsiones constitucionales, por ello consideramos intolerable que cuando el legislador -único órgano constitucionalmente facultado para reglamentar los derechos garantizados por la Constitución -ha establecido los medios procesales -en vía administrativa o judicial- para el ejercicio del derecho a la defensa, la Administración o los órganos jurisdiccionales, hagan caso omiso de tales

regulaciones y resuelvan los asuntos sometidos a su consideración ignorando la existencia de la reglamentación de dicho derecho. Ello así, cabe señalar que toda actuación del Poder Público que desconozca dicho derecho estará afectada de nulidad en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política del Estado, en razón de lo cual el órgano jurisdiccional constitucional deberá restablecer la vigencia del derecho consagrado en la Constitución.

En el presente caso, existió una clara violación al derecho a la defensa en el momento del operativo de control de nota fiscal efectuado por los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales SIN, pues directamente estos personeros en función de un criterio subjetivo determinan “en el acto” que el capital de la afectada supera los Bs. 12.000.- y proceden a sancionar con la clausura de su negocio sin haber probado con documentación fehaciente que tiene dicho capital, sufriendo la victima lógicamente un daño patrimonial una vez clausurado el negocio, al verse impedida de continuar desarrollando su actividad comercial. Por ende la regulación jurídica que ampara el desarrollo de estos operativos no contempla ningún tipo de mecanismo que evite que sea el criterio “subjetivo” de los funcionarios que realizan el operativo el único instrumento que determina si el capital supera o no los Bs. 12.000; y por ende pueda dar la oportunidad a la persona afectada de: bajo elementos “objetivos” hacer ver a los funcionarios que la mercadería que se encuentra en su negocio no supera tal monto de dinero; afectándose como se observa el derecho a la defensa.

6.7.2. Derecho al Debido Proceso.

El Debido Proceso a decir de Ortiz Peláez (S A) “Es el conjunto de garantías que buscan asegurar al ciudadano que ha acudido al proceso,

una recta y cumplida administración de justicia y la debida fundamentación de las relaciones judiciales, mediante el acatamiento del principio de juridicidad propio del Estado de derecho, y que excluye, por consiguiente, cualquier acción contra legem o praeter legem. En consecuencia, el debido proceso es un derecho fundamental, susceptible de ser protegido por medio de la acción de tutela, ya que las actuaciones de los servidores públicos que solo obedezcan a motivaciones internas, desconocen la primacía de los derechos inalienables de la persona, la protección constitucional de los derechos fundamentales y la prevalencia del derecho sustancial".

El debido proceso comprende un conjunto de principios, tales como el de legalidad, el del juez natural, el de favorabilidad en materia penal, el de presunción de inocencia y el derecho de defensa, los cuales constituyen verdaderos derechos fundamentales.

El debido proceso constituye un derecho fundamental de obligatorio cumplimiento para las actuaciones tanto judiciales como administrativas, para la defensa de los derechos de los ciudadanos, razón por la cual deben ser respetadas las formas propias del respectivo proceso. Lo anterior garantiza la transparencia de las actuaciones de las autoridades públicas y el agotamiento de las etapas previamente determinadas por el ordenamiento jurídico. Por ello los ciudadanos sin distinción alguna, deben gozar del máximo de garantías jurídicas en relación con las actuaciones administrativas y judiciales encaminadas a la observancia del debido proceso.

"La importancia del debido proceso se liga a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de

procedimiento” así lo insinuó Ihering (S A). Con este método se estaría dentro del proceso legal pero lo protegible mediante tutela es más que eso, es el proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba, y, lo más importante: el derecho mismo.

El debido proceso que se ampara con la tutela está ligado a las normas básicas constitucionales tendientes al orden justo (para ello nada más necesario que el respeto a los derechos fundamentales); ello implica asegurar que los poderes públicos constituidos sujeten sus actos (sentencias, actos administrativos) no solamente a las normas orgánicas constitucionales sino a los valores, principios y derechos y este sería el objeto de la jurisdicción constitucional tratándose de la tutela.

De esta forma, el Debido Proceso es el pilar fundamental del Derecho Procesal y se expresa en la exigencia de unos procedimientos en los que debe respetarse un marco normativo mínimo en pro de la búsqueda de justicia social.

En materia Administrativa es importante señalar que el desconocimiento en cualquier forma del derecho al debido proceso en las actividades administrativas, no sólo quebranta los elementos esenciales que lo conforman, sino que igualmente comporta una vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia, del cual son titulares todas las personas naturales y jurídicas, que en calidad de administrados deben someterse a la decisión de la administración, por conducto de sus servidores públicos competentes.

Es importante que se respete el procedimiento requerido para la aplicación del acto administrativo, permitiendo un equilibrio en las relaciones que se establecen entre la administración y los particulares, en aras de garantizar decisiones de conformidad con el ordenamiento jurídico por parte de la administración.

El debido proceso debe velar por un procedimiento en el que se de continuamente el derecho de defensa y de contradicción de todas aquellas personas que puedan resultar afectadas con la decisión administrativa.

De esta forma, el debido proceso en materia administrativa busca en su realización obtener una actuación administrativa justa sin lesionar a determinado particular.

Se busca también un equilibrio permanente en las relaciones surgidas del proceso y procedimiento administrativo, frente al derecho substancial y a los derechos fundamentales de las personas y la comunidad en general.

Acerca del Debido Proceso es importante recordar que el Tribunal Constitucional en la SC 0042/2004-R de 14 de enero de 2004, reconociendo el citado derecho y garantía ha establecido: “(…) toda actividad sancionadora del Estado sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores (...)”., lo que requiere del ente sancionador o juzgador una actitud diligente en procura de poner en conocimiento pleno, efectivo y real las imputaciones o

cargos al administrado, a fin de que éste pueda asumir defensa amplia frente a los mismos.

En consecuencia, el debido proceso constituye una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda -legítimamente- imponer sanciones, cargas o castigos. Constituye un límite al abuso del poder de sancionar y con mayor razón, se considera un principio rector de la actuación administrativa del Estado, sin embargo en el presente caso, se pretende imponer por parte de la Administración Tributaria, la clausura del negocio, además de una sanción pecuniaria a la contribuyente, sin haber probado que su capital asciende a Bs12.000.-. En este caso concreto el debido proceso implica necesariamente que la administración tributaria de a conocer a la afectada plenamente las imputaciones que se le hacen, lo cual a su vez supone que las mismas deban revestir un carácter "objetivo" "real", y no se basen en simples apreciaciones "subjetivas" que buena o malamente puedan realizar los funcionarios; en este caso si la imputación tiene por base el hecho de que la persona sujeta del operativo cuenta con un capital superior a los Bs. 12.000.-, lo cual apareja una serie de efectos jurídicos, es obvio que este hecho debe estar plenamente comprobado bajo criterios o mecanismos "objetivos", aspecto que no se da en este caso, pues es simplemente el criterio subjetivo de los funcionarios que encabezan el operativo el que "supone" que el capital de la afectada es mayor a Bs. 12.000.-. En este sentido la administración no ha cumplido el requisito básico de todo debido proceso de hacer conocer a la persona afectada "plenamente" -esto es bajo criterios objetivos y reales- la imputación de la que se le acusa, violando por tanto el principio de debido proceso. Bajo estos criterios cómo puede ser posible que la afectada ejerza en ese momento su derecho a la defensa, cuando se le indica que su capital es superior a Bs. 12.000.- y esto "es así" porque simplemente lo

dice el funcionario; en todo caso por Ej. un inventario objetivo de las mercancías encontradas en el negocio puede determinar fehacientemente el valor del capital, y en base a tal elemento “objetivo” recién se podrá dar a conocer a la afectada de manera plena la imputación, que de no poder ser desvirtuada en el momento supondrá por mandato de la ley la clausura del establecimiento, pero en ningún caso –reiteramos- se podrá aplicar el procedimiento descrito si la base de la imputación no tiene un sustento fáctico, y por el contrario el mismo es meramente subjetivo.

6.7.3. Derecho a la Seguridad Jurídica.

“La seguridad jurídica es un principio del Derecho, universalmente reconocido, que se entiende y se basa en la “certeza del derecho”, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación, y representa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno. La palabra seguridad proviene de la palabra latina *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de secura) que significa estar *seguros de algo* y libres de cuidados. El Estado, como máximo exponente del poder público y primer regulador de las relaciones en sociedad, no sólo establece (o debe establecer) las disposiciones legales a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de crear un ámbito general de "seguridad jurídica" al ejercer el poder político, jurídico y legislativo. La seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados o que, si esto último llegara a producirse, le serán asegurados por la sociedad, la protección y reparación de los mismos. En resumen, la seguridad jurídica es la «*certeza del derecho*» que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y

conductos legales establecidos, previa y debidamente publicados" (Carbonell Sánchez, S A).

Respecto al Principio de Seguridad Jurídica Benítez Rivas (2009, pag. 399), sostiene que "Hay distintas opiniones a la hora de definir el alcance o contenido del concepto: el mas extendido o aceptado es aquel que identifica la seguridad jurídica, como el estado de animo de convencimiento, certeza y confianza de los contribuyentes en general, en la estabilidad de sus derechos y en la previsibilidad de la conducta oficial en materia tributaria, de la que no se espera decisiones fiscales imprevistas y arbitrarias, que alteren sorpresivamente sus expectativas sobre las obligaciones tributarias que normalmente debe cumplir. El principio que comento alcanza también al ordenamiento jurídico en materia de legislación; leyes defectuosamente elaboradas, conceptos imprecisos; recursos judiciales resueltos por una magistratura no especializada jurídica ni técnicamente en materia tributaria; un cuerpo de funcionarios de la Administración Tributaria faltos de conocimiento de los métodos de interpretación adecuados a las normas tributarias y guiados mas por un afán recaudatorio, generalmente impuesto por autoridades superiores".

En este sentido siguiendo a Benítez Rivas la violación al principio de seguridad jurídica se puede presentar en razón de defectos o vacíos que presenta la norma afectando a los procedimientos operativos que los funcionarios deben desplegar, en el presente caso, si bien existe un instructivo de la Gerencia Nacional de Fiscalización dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales SIN, donde para este tipo de operativos de control, cuando existen estos casos donde los comerciantes no están inscritos en el Padrón de Contribuyentes, personas que se dedican al

comercio de bienes, o son artesanos o bien vivanderos que expenden comida, se debe proceder inmediatamente al labrado del Acta de Infracción y ser sancionados luego con la Clausura del negocio: es claro que tal constructo jurídico presenta defectos en este caso no se previó un instrumento que determine objetivamente si el capital del comerciante supera o no los Bs. 12.000.-, por ejemplo no se estableció el despliegue obligatorio de un inventario y un documento donde se registre el mismo. En este marco, si consideramos que la seguridad jurídica -siguiendo a Benítez Rivas- implica un estado de ánimo o convencimiento de que la administración, en este caso tributaria, respetara y no perturbara el ejercicio de los derechos de los administrados mientras su conducta se enmarca en el ordenamiento jurídico; entonces el hecho de que un funcionario pueda en base a su criterio "subjetivo" establecer una situación como "cierta" e imponer por tanto una sanción inmediata, destruye totalmente este estado de ánimo o convencimiento de que si se respeta la norma no se generaran perturbaciones en el ejercicio de los derechos, rompiéndose la seguridad jurídica.

6.8. Proceso Administrativo de Impugnación Tributaria.

La Autoridad de Impugnación Tributaria es una entidad autárquica encargada de conocer y resolver las impugnaciones de los contribuyentes contra los actos definitivos de carácter particular emitidos por la Administración Tributaria (SIN, Aduana Nacional y Gobiernos Autónomos Municipales).

Es decir, que cuando un contribuyente no está de acuerdo con los actos definitivos de la Administración Tributaria, puede interponer un Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria como en el presente caso al ser agraviado el comerciante con la sanción de la

Clausura de su establecimiento y la sanción pecuniaria de 2.500 UFV, y si la resolución de ésta tampoco lo satisface, puede interponer un Recurso Jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

6.8.1. Recurso de Alzada 1ra. Instancia

El art. 198 de la Ley 3092 (Título V del CTB, nos dice que el Recurso de Alzada debe ser presentado por escrito a través de memorial o carta simple, contemplando los siguientes requisitos:

a) Indicar de manera específica, el Recurso Administrativo (Recurso de Alzada) y la Autoridad ante la que se presenta (Director General Regional o encargado Departamental).

b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente.

c) Indicar la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto.

d) Detalle de los montos impugnados por tributo y por periodo o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria consignados en el acto contra el que se recurre.

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

f) Los fundamentos legales en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo de manera fundamentada los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

g). Lugar, fecha y firma del recurrente.

6.8.1.1. Procedimientos y plazos.

El procedimiento a seguir en la sustanciación del Recurso de Alzada es el siguiente:

1. La presentación del recurso no debe exceder los 20 días luego de haber sido notificado con la resolución definitiva de la Administración Tributaria.
2. Al los 5 días la ARIT regional admite, observa o rechaza un recurso.
3. Un recurso es *observado* cuando no cumple con los requisitos necesarios. A partir de su notificación, el recurrente tiene 5 días para subsanar la omisión en la presentación.

   Un recurso es *rechazado* cuando está fuera del plazo señalado (punto 1), cuando es un acto no impugnable o cuando es materia fuera d su competencia. Admitido el recurso la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, notifica personalmente a las partes (Administración Tributaria impugnada y recurrente).

   Es obligación de las partes presentarse los días miércoles en Secretaría de la Superintendencia Regional para conocer las notificación sobre el recurso presentado.
4. La Administración Tributaria (AT) tiene 15 días para responder, negando o aceptando (total o parcialmente) la impugnación, y deberá adjuntar los antecedentes del acto impugnado.
5. Dentro de un plazo de 24 horas de vencido el plazo para la respuesta de la AT, se abre el período de término de Prueba de 20 días.
6. En los primeros 5 días de concluido el Término de Prueba, deberá dictar decreto de radicatoria (sólo en los casos que hubiese ingresado por un Responsable Departamental).

7. Dentro de los siguientes 15 días de concluido el Término de Prueba, el Director Ejecutivo Regional tiene la potestad de citar a la Audiencia Pública.
8. Dentro de los siguientes 20 días de concluido el Término de Prueba, las partes presentan alegatos en conclusiones en forma escrita o, en caso de audiencia, de manera verbal.
9. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dictará resolución dentro del plazo de 40 días siguientes a la conclusión del período de prueba, prorrogables por una sola vez y por el mismo periodo de tiempo. Las Resoluciones podrán ser:

a) Revocatorias totales o parciales;
b) Confirmatorias y,
c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio mas antiguo.

6.8.2. Recurso Jerárquico 2da. Instancia

El recurso Jerárquico es presentado por escrito a través de memorial o carta simple cumpliendo los siguientes requisitos:

a) Indicar, de manera especifica el Recurso Administrativo (Recurso Jerárquico) y la Autoridad ante la que se interpone (Autoridad de Impugnación Tributaria Regional o Responsable Departamental).
b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso.
c) Indicar la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto.
d) Detalle de los montos impugnados por tributo y por periodo o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria consignados en el acto contra el que se recurre.

e) Los fundamentos en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

f) Los fundamentos legales en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo de manera fundamentada los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

g) Indicar el domicilio para que se practique la notificación con la Resolución que resuelve el recurso.

h) Lugar, fecha y firma del recurrente.

6.8.2.1. Procedimientos y Plazos.

El Recurso Jerárquico se sustanciará sujetándose al siguiente procedimiento:

1. Una vez conocida la determinación del Director Regional que resuelve el Recurso de Alzada interpuesto, el contribuyente tiene 20 días para presentar este recurso.
2. Una vez presentado el Recurso Jerárquico en Secretaría de la ARIT, el mismo será admitido, observado o rechazado en el plazo de 5 días.

   Un recurso es *observado* cuando no cumple con los requisitos necesarios. A partir de su notificación, el recurrente tiene 5 días para subsanar la omisión para que su recurso sea aceptado.

   Un recurso es *rechazado* por haberse interpuesto fuera de plazo (punto 1).
3. Dentro del plazo perentorio de 3 días, desde la fecha de admisión del Recurso, el Director Regional que emitió la resolución impugnada deberla elevar al Director Ejecutivo General los antecedentes de dicha resolución.

4. En caso de rechazo del recurso, el Director Regional hará conocer su resolución al Director Ejecutivo General, además de a notificación al recurrente, dentro del mismo plazo de 3 días.
5. Una vez recibido el expediente en la AIT, ésta deberá dictar en un plazo de 5 días un decreto de radicatoria del mismo.
6. Sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 del Código Tributario Boliviano dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de admisión del recurso.
7. Para formar debido conocimiento de la causa, cuando así lo considere necesario, el Director Ejecutivo General, podrá convocar a Audiencia Pública, dentro de los primeros 15 días de concluido el término de prueba.
8. Dentro de los siguientes 20 días de concluido el Término de Prueba, las partes presentan alegatos en conclusiones en forma escrita o, en caso de audiencia, de manera verbal.
9. Vencido el plazo para presentación de pruebas de reciente obtención, el Director Ejecutivo General, dictará su resolución en los próximos 40 días.

7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO.

El proyecto de innovación profesional surgió debido al recurso de alzada que presenta la Sra. Ruth Quispe Chuquimia, quien en fecha 5 de mayo de 2010, fue objeto de un operativo de control de nota fiscal, toda vez que los funcionarios del SIN, en visita efectuada a su domicilio ubicado en la Av. Franco Valle Nº 58 Galería Virgen de Copacabana, local Nº 11, labraron el Acta de Infracción F. 7521 N° 605, por la omisión de inscripción en los registros tributarios, de acuerdo al art. 163 del Código

Tributario Boliviano Ley 2492 (CTB), el que indica que “El que omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjeran beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción y una multa de dos mil quinientas Unidades de Fomento de la Vivienda (2.500 UFV), sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a inscribir de oficio, recategorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de la prescripción”. Asimismo, el acta de infracción le otorga el plazo de 20 días para que formule por escrito sus descargos, ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho y/o efectúe el pago correspondiente ante el SIN.

Posteriormente, en fecha 17 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notifica a Ruth Quispe Chuquimia, con la Resolución Sancionatoria Nº 18 0225 10, de 9 de junio de 2010, en la que resuelve sancionar con 2.500 UFV, por haber incurrido en la Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, asimismo, le comunica que tiene 20 días para efectuar el pago o alternativamente interponer Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de conformidad a lo dispuesto en el art. 143 de la Ley 2492 (CTB) o el plazo de 15 días para presentar Demanda Contencioso Tributaria de acuerdo a los arts. 227 y sgtes., de la Ley 1340 Código Tributario Abrogado.

Es así que la Sra. Ruth Quispe Chuquimia, el 01 de septiembre de 2010, en el término establecido, presenta Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, solicitando se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria, sosteniendo que la Gerencia Distrital El Alto

del SIN, no consideró que por el capital, el precio unitario y características de su negocio, se halla dentro de los alcances del Decreto Supremo 27924 Régimen Tributario Simplificado, donde según tabla el capital mínimo para la inscripción a dicho régimen es de Bs12.000.- y máximo Bs37.000.- y que los precios unitarios para comerciantes minoristas es de Bs480.- y artesanos Bs640.- y el numeral 5 del art. 2, de dicho Decreto, señala que el monto del capital para las personas naturales excluidas del Régimen Tributario Simplificado es de Bs12.000.-, presentando pruebas al respecto, como ser un inventario de sus bienes que no alcanzan a la suma establecida de Bs12.000.- y pruebas como ser fotografías de su maquinaria que utiliza como la maquina de coser (fs. 10-11 del expediente AGIT/0649/2010//LPZ-0393/2010).

La Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 505/2010 de 29 de noviembre de 2010, resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Infracción F. 7521 Nº 605, de 5 de mayo de 2010, a fin de que la Gerencia Distrital El Alto del SIN demuestre objetiva y fehacientemente el régimen al que a la contribuyente le corresponde estar inscrita; indica, que de la verificación realizada en las actuaciones de la Administración Tributaria, se evidencia que la sanción impuesta a la contribuyente no se sujeta a los presupuestos jurídicos que regulan la inscripción a los distintos Regímenes Tributarios, toda vez que el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria no fundamentan debidamente la aplicación de la sanción, como señala el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), pues no se demuestra objetivamente que la contribuyente infringió los requisitos exigidos en el art. 18 del DS 24484, modificado por el art. 2, num. 5 del DS 27924 (fs. 42-45 del expediente AGIT/0649/2010//LPZ-0393/2010).

Manifiesta que una vez recibido el memorial de descargos presentados por Ruth Quispe Chuquimia, la Administración Tributaria debió verificar la existencia o no de los aspectos señalados por la recurrente antes de emitir la respectiva resolución siendo que cuenta con los mecanismos de control para ese efecto; por consiguiente, al no efectuar los procedimientos señalados anteriormente, no cuenta con elementos suficientes que respalden lo aseverado en sus actuaciones, toda vez que el Acta de InfracciónF. 7521 N° 605, se limita a señalar que Ruth Quispe Chuquimia, no está inscrita en la Administración Tributaria incumpliendo el art. 163 de la Ley 2492 (CTB), sin demostrar cuales son los hechos en los que se basó para llegar a estas conclusiones. Añade, que lo anterior se sustenta más, considerando que la Gerencia Distrital El Alto del SIN, respondió al memorial de descargos presentado por Ruth Quispe Chuquimia, mediante Proveído N° 24-0499-10, de 26 de mayo de 2010, en el que sólo se limita a transcribir textualmente las disposiciones previstas en el art. 163 de la Ley 2492 (CTB), sin señalar expresamente la respuesta a dicho memorial.

Enfatiza Ruth Quispe Chuquimia, que para que los actos administrativos emitidos por el sujeto activo sean legítimos, no sólo deben limitarse a señalar preceptos legales, sino que deben estar amparados en datos, antecedentes y valoraciones que legitimen las acciones administrativas dentro del marco legal establecido, aspecto que en el presente caso no ocurrió, toda vez que los funcionarios del SIN, sólo labraron el Acta de Infracción F. 7521 N° 605, por una supuesta omisión de inscripción en los registros tributarios, sin respaldar esta su actuación, circunscribiéndose a simples presunciones que en ningún momento fueron respaldadas con documentación; lo que evidencia, la falta de legitimidad, legalidad y seguridad jurídica por parte de la Administración Tributaria.

Ahora bien, dentro las medidas de gestión, como se puede observar luego de haber hecho el estudio del operativo de control que efectúan los funcionarios del SIN, los aspectos de hecho y derecho del Recurso de Alzada, podemos señalar que los mismos fueron estudiados a través del método analítico, es decir se estudio el accionar operativo de los inspectores de la Administración Tributaria, los pasos que desplegaban al momento de realizar el control operativo, pasos sistemáticos, es decir todo el accionar de estos inspectores, cuando realizaban labores u operativos de inspección sobre los comerciantes, en este sentido cada paso se estudio conjuntamente la normativa jurídica que respaldaba el mismo, estudiando primeramente los aspectos técnicos y jurídicos.

En los aspectos de hecho llamo la atención el tipo de operativo en si desarrollado que fue el de Operativo de Control Coercitivo, es decir el control represivo por parte de la Administración Tributaria, hacia los comerciantes, que es el de verificar si tienen NIT y si no tienen labran el acta de infracción hasta que regularice su inscripción y la aplicación de la multa de dos mil quinientas Unidades de Fomento de la Vivienda (2.500 UFV).

Asimismo, dentro del operativo coercitivo llamo la atención el labrado directo del acta de infracción sin comprobar de manera efectiva y objetiva que esta persona tenia capital arriba de Bs12.000.-, tal como señala la norma, es decir que se actuó en forma discrecional suponiendo que la persona fiscalizada tenía capital arriba de los Bs12.000.-.

En los aspectos jurídicos, dicho operativo tuvo que basarse en instructivos internos emitidos por la Administración Tributaria y normas

generales establecidas, tales como la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), DS 24484, DS 27924 y RND 10-0037-07.

Para tener una mejor comprensión de los aspectos de hecho, el equipo de profesionales de la AGIT, estudio de manera general el modo de operar que despliegan los inspectores al momento de realizar estos operativos y cada paso fue estudiado conjuntamente la normativa que respaldaba el mismo, en este sentido se obtiene que estos señores accionan el operativo de control de nota fiscal, si bien inmerso en la normativa legal referente a estos actos, sin embargo, tales acciones en este caso especifico no se encuentran debidamente respaldadas ya que el DS 27924, en el num. 5 del art. 2, indica que el monto del capital para personas naturales excluidas del Régimen Tributario Simplificado es de Bs12.000.-, y en este caso no existía una prueba fáctica que demuestre que el capital de la afectada superaba dicho monto.

Como otra medida de gestión el equipo estudio la Resolución de Alzada en los mismos términos que se lo hizo con su Recurso Jerárquico vale decir, se utilizo el método analítico definiendo los aspectos de hecho y de derecho.

Dentro del aspecto jurídico, lo que llamo la atención fueron las lesiones que el accionar de hecho, habría activado sobre los derechos del contribuyente, en este sentido podemos apreciar que este accionar, vulnero los siguientes derechos, al debido proceso, a la defensa y a la seguridad jurídica.

Al ***debido proceso***, que es el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento

para **garantizar la justicia al recurrente**, es decir, es 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.

En este sentido, la doctrina tributaria nos indica que: *"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; …"* (Villegas, 1992, p.195).

En cuanto al **estado de indefensión** se entiende que éste se produce cuando en el contribuyente, se ha evidenciado por parte de la actuación discrecional de la Administración Pública, una violación flagrante a ese derecho consagrado por el art. 115 de la NCPE, o cuando se le ha perjudicado en el procedimiento de operativo de control de nota fiscal (art. 68 nums. 1), 6 y 10) del Código Tributario Boliviano (Ley 2492), ya que se vulneró su derecho a ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, ya que el argumento de que debe inscribirse en el Padrón de la Administración Tributaria como contribuyente, sin haberse comprobado que cuenta con capital arriba de Bs12.000.-, hecho que hace indudable la vulneración al debido proceso, al haberle ocasionado indefensión e inseguridad jurídica en el comerciante.

Siguiendo este lineamiento, la ***violación 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. Al respecto en nuestro país, la NCPE es taxativa al considerar que toda vulneración a las garantías y derechos protegidos por ella, son ilegales.

Igualmente es importante recordar que el Tribunal Constitucional en la SC 0042/2004-R de 14 de enero de 2004, reconociendo el citado derecho y garantía ha establecido: "(…) toda actividad sancionadora del Estado sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa.

En este entendido, si bien los actos administrativos emitidos por el sujeto activo, son considerados legítimos por estar sometidos a la Ley, no sólo deben limitarse a señalar preceptos legales, sino que deben estar amparados en datos, antecedentes y valoraciones que legitimen las acciones administrativas dentro del marco legal establecido, aspecto que en el presente caso no ocurrió, toda vez que los funcionarios del SIN, sólo labraron el Acta de Infracción F. 7521 N° 605, por una supuesta omisión de inscripción en los registros tributarios, sin respaldar esta su actuación, circunscribiéndose a simples presunciones que en ningún momento fueron respaldadas con documentación; lo que evidencia la falta de legitimidad, legalidad y seguridad jurídica por parte de la Administración Tributaria.

Cabe hacer notar que para que un comerciante deba ser contribuyente o Sujeto Pasivo y cumplir con las Obligaciones Tributarias establecidas por el Código Tributario, y estar inscritos al Padrón de contribuyentes en el Régimen Tributario Simplificado, estos deben tener actividades comerciales minoristas, deben ser vivanderos o artesanos, cuyo capital

oscile entre Bs12.001.- hasta el capital máximo de Bs37.000.-, el monto de las ventas anuales no deben superar la suma de Bs136.000.- y los precios unitarios de las mercaderías comercializadas y/o de los servicios prestados para comerciantes minoristas deben ser de Bs480.-, para artesanos Bs640.- y para vivanderos Bs148.-.

Efectuado el análisis técnico legal, el equipo tenia idea cabal de lo que sucedió que se violo los derechos de la persona, y que para tener un mayor conocimiento del caso, se estudio al fallo de alzada en primera instancia de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT La Paz), que anulo obrados hasta el vicio más antiguo, esto es el Acta de Infracción F. 7521 Nº 605, de 5 de mayo de 2010, a fin de que la Gerencia Distrital El Alto del SIN demuestre objetiva y fehacientemente el régimen al que a la contribuyente le corresponde estar inscrita, sin embargo si este fallo es correcto, en esencia no establece el mecanismo operativo, que permita la demostración objetiva del monto de capital que tiene, siendo este mecanismo operativo fundamental.

Finalmente, una vez estudiadas las acciones de los inspectores de la Administración Tributaria en el operativo realizado, el equipo de trabajo, del cual soy parte, a través del método sintético desarrolló la ratio decidendi de la resolución del recurso Jerárquico planteado en esta instancia jerárquica, es decir se busco reintegrar el todo, para obtener la nueva línea doctrinal respecto a este caso, que si bien confirmó el fallo de la Resolución de Alzada, que dispuso la anulación de obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, hasta Acta de Infracción inclusive, esta instancia jerárquica establece el mecanismo operativo que permite mediante un inventario del activo fijo, materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, que la contribuyente cumple o no con

los requisitos enunciados anteriormente para ser incluida al Régimen Tributario Simplificado, sin necesidad de realizar un procedimiento de fiscalización, elemento fundamental para permitir que la Administración Tributaria pueda cumplir su trabajo y al mismo tiempo pueda garantizar los derechos de los contribuyentes, de tal forma que este establecimiento de esta nueva línea jurisprudencial, en parte fue integrado por la determinación de primera instancia que anulaba obrados y en parte por nuestra instancia que establecía el mecanismo operativo, generando de esta manera la globalidad de la línea jurisprudencial.

8. RESULTADOS.

Para conocer el resultado obtenido por la innovación profesional desarrollada para la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) Subdirección de Recursos Jerárquicos, referente al tema de operativos de control, se visitó la Administración Tributaria, concretamente la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), y se entrevisto al Lic. Cesar Yapu Jefe del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital El Alto del SIN, a objeto de conocer si en los operativos de control de nota fiscal, se implementó lo señalado en el fallo de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0097/2011 de 14 de febrero de 2011 (fs. 83-90vta del expediente AGIT/0649/2010//LPZ-0393/2010), cual es la de acompañar al acta de infracción un formulario de inventario del activo fijo, materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, que demuestre objetiva y fehacientemente si corresponde la inscripción de un comerciante en los registros tributarios del SIN. Por su importancia se transcribe toda la entrevista habiéndose obtenido las siguientes respuestas:

Pregunta 1.

¿Usted piensa que antes de emitirse la Resolución Jerárquica Nº AGIT-RJ 0097/2011 de 14 de febrero de 2011, que obviamente les fueron notificados, los actos de los fiscalizadores referentes a este tipo de operativos por falta de inscripción en los Registros Tributarios, sin acompañar un formulario en el que contenga un detalle de inventario valorado de bienes del comerciante, eran legales y correctos?.

Respuesta 1.

Creo que si, porque según el Código Tributario los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos.

Pregunta 2.

No cree usted que para no vulnerar los derechos de los contribuyentes, en este tipo de operativos, debería haber un elemento objetivo-técnico, cual es el formulario de inventarios, para que acompañe al acta de infracción, y así si corresponde posibilitar la Clausura y sanción pecuniaria a los comerciantes que no están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado?.

Respuesta 2.

Bueno creo que si, siempre y cuando estos comerciantes realmente no tengan capital que supere los Bs12.000.-, que son casos en los que los funcionarios de esta institución, tratan de no visitarlos, entonces no son sujetos a ningún control.

Pregunta 3.

¿A partir de la notificación con la Resolución Jerárquica Nº AGIT-RJ 0097/2011 de 14 de febrero de 2011, se implemento el formulario de inventarios donde se valore el activo circulante (mercaderías, materiales e insumos, según corresponde a la actividad) y el activo fijo (muebles y enseres, vajillas y otros), que debe acompañar a las actas de infracción F. 7521, en los operativos de control de nota fiscal, concretamente los operativos de control de comerciantes que no se encuentra inscritos en el Padrón de Contribuyentes del SIN?.

Respuesta 3.

La Jefatura del Departamento de Fiscalización de esta Distrital, instruyó de manera verbal, que en dichos operativos, deben utilizarse el formulario de acciones y omisiones, que es un formulario donde se recoge toda información cuando se efectúan inspecciones oculares; en el caso en cuestión, cuando se tiene que levantar un inventario de bienes para conocer el capital con que cuenta un comerciante y así proceder al labrado del acta de infracción y sancionar al comerciante con la clausura de su negocio y la multa de 2.500 UFV, o en caso de estar inscrito en la categoría que no le corresponde, efectuar el cambio a la siguiente, o proceder cambio de Régimen del Simplificado al General, de acuerdo a las características del negocio.

EN CONSECUENCIA:

Como se puede evidenciar, la Administración Tributaria, en este caso la Gerencia Distrital El Alto del SIN, sino de manera formal, instruyó que sea en el formulario de acciones y omisiones donde se asiente la información referida al inventario de bienes que posee el comerciante,

tendiente a generar un elemento documental “objetivo” que permita demostrar a cuánto asciende el capital que tiene un comerciante, y en su caso si superase los Bs12.000.- posibilite válidamente (esto es: respetado los derechos del contribuyente) establecer tanto: su inscripción en el registro, la Clausura del establecimiento y la sanción pecuniaria de 2.500 UFV, sobre el comerciante que no hubiese estado inscrito en el Régimen Tributario Simplificado.

9. CONCLUSIONES.

Los operativos de control de nota fiscal se hallan respaldados por la norma jurídica, sin embargo en los mismos no se consigna ni existe un elemento que ayude a determinar de forma “objetiva” el capital del Comerciante, es decir al labrar solo el acta de infracción, los funcionarios establecieron, en el caso concreto que se estudio, que el capital de la comerciante estaba arriba de Bs12.000.- en forma totalmente subjetiva, de ahí que surge la sanciones que fueron establecidas como la Clausura del establecimiento hasta la regularización su inscripción, y la multa pecuniaria de 2.500 UFV, conforme señala el num 1.1. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 (Gestión Tributaria y Contravenciones), acerca de los deberes formales y sanciones por incumplimiento.

La base jurídica para efectuar el Operativo de Control de nota fiscal, está contenida en las Leyes 2492 Código Tributario Boliviano, 3092 (Título Vl del CTB), DS 24418 Reglamentación del Régimen Tributario Simplificado, DS 27494 Modificación de los valores consignados en el Régimen Tributario Simplificado RTS, y Código de Comercio, los mismos que fueron

estudiados, ampliamente, sin embargo se denota que no existe una norma legal que señale expresamente que dentro del Operativo de Control de Nota Fiscal, deba haber un trabajo minucioso en cuanto al levantamiento de un inventario de bienes para determinar el valor del capital del Comerciante, ni tampoco se regula el documento o formulario en el que tal acto con el respectivo resultado, deba ser consignado.

La Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA 0505/2010, de 29 de noviembre de 2010, resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es el Acta de Infracción F. 7521 Nº 605, de 5 de mayo de 2010, a fin de que la Gerencia Distrital El Alto del SIN demuestre objetiva y fehacientemente el régimen al que a la contribuyente le corresponde estar inscrita. Señala que de la verificación realizada en las actuaciones de la Administración Tributaria, se evidencia que la sanción impuesta a la contribuyente no se sujeta a los presupuestos jurídicos que regulan la inscripción a los distintos Regímenes Tributarios, toda vez que el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria no fundamentan debidamente la aplicación de la sanción y no cuenta con elementos suficientes que respalden lo aseverado en sus actuaciones, sin demostrar cuales son los hechos en los que se basó para llegar a estas conclusiones, pues los funcionarios solo se limitaron a labrar el Acta de Infracción F. 7521 N° 605, por una supuesta omisión de inscripción en los registros tributarios, sin respaldar esta su actuación, circunscribiéndose a simples presunciones que en ningún momento fueron sustentadas con documentación.

Del estudio de la Resolución del Recurso de Alzada, se evidencia que la misma anuló hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Infracción F. 7521 Nº 605, de 5 de mayo de 2010, a fin de que la Gerencia

Distrital El Alto del SIN demuestre objetiva y fehacientemente el régimen al que a la contribuyente le corresponde estar inscrita.

La actuación de la Administración Tributaria en el caso concreto implico la vulneración del derecho al debido proceso, a la defensa y la seguridad jurídica, consagrados en la Constitución Política del Estado, toda vez que la misma, en virtud de las amplias facultades otorgadas por el Código Tributario, debió comprobar el monto del capital de la afectada, en base a instrumentos operativos objetivos y medios documentales idóneos, que determinen si a la comerciante le correspondía o no la inscripción en los Registros Tributarios, y por tanto las sanciones correspondientes.

De lo establecido por la instancia de Alzada y la apreciación realizada por nuestra unidad se concluye que el accionar de los funcionarios de la Administración Tributaria tuvo elementos de discrecionalidad y subjetividad, al no aplicar un instrumento operativo (inventario) que permitiese a los mismos establecer fehacientemente el monto del capital de la comerciante. Asimismo ni la instancia de Alzada y mucho menos la Administración Tributaria establecieron el necesario mecanismo documental de tipo objetivo (formulario) en el que necesariamente debería de haberse sentado la actuación y el monto del capital de la comerciante. De allí que el formulario donde se asienta el inventario, conforman el mecanismo operativo objetivo núcleo de la nueva línea doctrinal desarrollada para la institución y expresada en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0097/2011, de 14 de febrero de 2011, que orienta a que este mecanismo sea incorporado en los Operativos de Control de Nota Fiscal, llevados a cabo por funcionarios del Área de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales SIN, como medio de garantizar los derechos de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.

Alba, M. (2006) *Derecho Tributario, procedimiento actual y su proyección al futuro* (1ra. ed.) La Paz, Bolivia: Atenea SRL.

Altamirano, A., García Novoa, C., Gonzáles, E., Pérez, F., López, J., Yacolca, D. (2008) *Derecho Tributario. Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero.* Lima, Perú: Grijley.

Benítez, A. (2009) *Derecho Tributario-El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas.* La Paz, Bolivia: Azul Editores.

Hernández Sapieri, Fernández y Baptista (1999) *Metodología de la Investigación* (1ra. ed.) Colombia: Ed. Nomos.

Martín, J. & Rodríguez, G. (1986) *Derecho Tributario General*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Osorio, M., (1995) *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales* (22. ed.) Santa Cruz, Bolivia: Multi-Ediciones.

Perrot, A., (1996) *Finanzas Publicas y Derecho Tributario en General.* Buenos Aires, Argentina: Editora Lavalle.

Rodríguez, Barrios y Fuentes (1984) *Introducción a la Metodología de las Investigaciones Sociales* (2da. ed.) La Habana – Cuba: Editora Política.

Valdés, R. (1996) *Instituciones de Derecho Tributario* (2da. ed.) Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Villegas, H. (1992) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (5ta. ed.) Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Nueva Constitución Política del Estado. (2008). La Paz, Bolivia.

Código Tributario Boliviano. (2004). La Paz, Bolivia.

Código de Comercio. La Paz, Bolivia.

Memorias del SIN. (2009). La Paz, Bolivia.

Memorias del SIN. (2010). La Paz, Bolivia.

Memorias del SIN. (2009). La Paz, Bolivia.

Memorias de la AIT. (2010). La Paz, Bolivia.