



RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0645/2016

La Paz, 14 de junio de 2016

Resolución de la Autoridad Regional
de Impugnación Tributaria:

**Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA
0279/2016, de 4 de abril de 2016**, emitida por la
Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La
Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero
Responsable:

Berthin Consultoría SRL., representada por José
Luis Sánchez Jimenez.

Administración Tributaria:

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de
Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por
Juana Maribel Sea Paz.

Número de Expediente:

AGIT/0485/2016//LPZ-0008/2016.

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Berthin Consultoría SRL. (fs. 130-137 del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016 (fs. 111-128 vta. del expediente); el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-0645/2016 (fs. 160-179 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Berthin Consultoría SRL., representada por José Luis Sánchez Jiménez, según Testimonio de Poder N° 843/2013, de 31 de mayo de 2013 (fs. 19-22 vta. del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 130-137 del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, expone los siguientes argumentos:

1 de 41





- i. Manifiesta que cualquier tribunal establecido para el conocimiento y Resolución de Recursos sean judiciales, prejudiciales o administrativos tiene la obligación de restablecer el debido proceso cuando se lo ha transgredido o se detectan errores en el procedimiento que constituyen vicios de nulidad que crean indefensión. Al respecto, cita los Artículos 68, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), 4, Inciso c) de la Ley N° 2341 (LPA), y 3 del Decreto Supremo N° 26462 (Reglamento de la Ley del SIN), según los cuales el debido proceso es uno de los Principios fundamentales que rige todas las actuaciones de la Administración Tributaria, el cual es esencial en el afianzamiento de los derechos y garantías constitucionales de las personas, como el derecho a la defensa y al debido proceso consagrados en la Constitución Política del Estado (CPE).
- ii. Señala que en la Resolución Determinativa se puede observar vulneración al debido proceso, debido a que no considera su documentación de respaldo y que el incumplimiento de procedimientos, ocasiona la carencia de sustento de los reparos formulados por la Administración Tributaria, por cuanto omite la fundamentación de los conceptos que dieron origen a la supuesta deuda tributaria, ya que se limita a realizar una exposición matricial de las disposiciones que originaron los cargos y a la identificación de las cuentas observadas, omitiendo lo establecido en los Incisos c) y d) del Artículo 29 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA); fundamentación, que se constituye en un elemento fundamental del debido proceso preceptuado en el Inciso e), Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA).
- iii. Remarca que según el Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB), la Vista de Cargo debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valores que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del Sujeto Pasivo, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; asimismo, debe establecer la Base Imponible sobre Base Cierta o sobre Base Presunta según corresponda y la liquidación previa del tributo adeudado; disposición que en su Parágrafo III, establece requisitos esenciales, cuya ausencia viciará de nulidad la Vista de Cargo, así como también el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), señala requisitos que el acto mencionado no incluye de forma correcta.
- iv. Indica que según el Parágrafo II, Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB), la Resolución Determinativa debe contener requisitos mínimos, cuya ausencia vicia de nulidad al



Acto Administrativo, así también el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario, en el presente caso, en la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, no se puede establecer la normativa de aplicación, puesto que menciona al Artículo 156 en la determinación, lo cual no corresponde.

- v. Argumenta que según la Vista de Cargo ratificada en la Resolución Determinativa, la determinación fue practicada sobre Base Cierta de conformidad a los Artículos 43, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB), y 7 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), la cual debe ser efectuada tomando en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los Hechos Generadores del tributo y en este caso sería la información extraída del SIRAT; sin embargo, en la Vista de Cargo se determinó la Base Imponible del IT porque estaría incorrectamente compensada con utilidades de la gestión 2008 (debió decir 2010), utilizando un Procedimiento Presuntivo que no refleja la realidad de los hechos, ya que en ningún momento transgredió la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, lo que demuestra que no existe relación entre la Base Imponible y el Impuesto determinado.
- vi. Denota que el procedimiento utilizado no considera lo dispuesto en los manuales de auditoría impositiva del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) para la determinación del IT, y demuestra que la liquidación contenida en la Vista de Cargo fue establecido sobre Base Presunta, no obstante que la fiscalización dispuso de los elementos y datos necesarios para determinar el monto imponible sobre Base Cierta; consecuentemente, indica que su anulación es procedente; por lo expuesto y no obstante que en esta Vista de Cargo se pretende simular una determinación sobre Base Cierta, ésta fue elaborada sobre Base Cierta y Base Presunta, lo que genera se incurra en el error de confundir elementos entre una y otra, lo que demuestra es la falta de idoneidad y de capacidad profesional.
- vii. Finalmente por lo expuesto, solicita la revocatoria total de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, declarándose la anulación y por ende la inexistencia de los adeudos tributarios y sus respectivas sanciones, en especial de la parte resolutive de la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015.





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

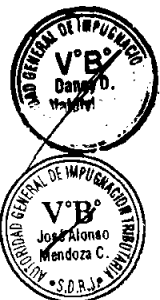
La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 111-128 vta. del expediente), confirmó la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Empresa Berthin Consultoría SRL.; en consecuencia, mantiene firme y subsistente las obligaciones impositivas por el Impuesto a las Transacciones (IT), que incluye tributo omitido, intereses y la sanción con una multa igual al 100% del Tributo Omitido, de los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio 2011; con los siguientes fundamentos:

- i. Sobre los vicios de nulidad por falta de consideración de la documentación de respaldo y el incumplimiento de procedimientos, se tiene que la Vista de Cargo establece los hechos que dieron origen a las observaciones respecto a la compensación del IT con el IUE, por los períodos abril, mayo, junio, julio 2011 y el pago de menos del IT por los períodos septiembre y noviembre 2011, es decir, realiza una relación de hechos desde la notificación con la Orden de Verificación, establece que el contribuyente presentó la documentación solicitada, la cual analizó y verificó, determinando en forma preliminar las obligaciones por IT de los citados períodos, constituyéndose también como medio de prueba la información generada por el SIRAT II; asimismo, la Vista de Cargo refleja las acciones u omisiones del contribuyente.
- ii. La determinación de la deuda tributaria, obedece a que se verificó que el IT de los períodos abril, mayo, junio, julio 2011 fue compensado indebidamente con el saldo del IUE de la gestión fiscal 2010, que si bien fue declarado en el F-500, con Número de Orden 2933567790 de la gestión fiscal 2010, la casilla 576 no consigna el pago, el cual recién se efectivizó el 1 de agosto de 2012 según Boleta 1000, cuando se produjo el vencimiento del IUE de la gestión 2011, sin embargo, el contribuyente utilizó el Impuesto declarado no pagado a la fecha de vencimiento, para deducir el IT; incumpliendo de esta manera los Artículos 77 de la Ley N° 843 (TO) y Numeral 21 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99.
- iii. En relación a los períodos septiembre y noviembre 2011, según las Declaraciones Juradas con el IT fue cancelado fuera de plazo mediante Boletas de Pago 1000 de



21 de septiembre y 23 de diciembre de 2011, pagos que no contemplan los accesorios a la fecha de pago (actualización e intereses), constituyendo éstos pagos en defecto, que derivaron en el cálculo de la sanción por omisión de pago establecida en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB). En ese contexto, advierte que la Vista de Cargo detalla con precisión los resultados de la verificación, las observaciones preliminares y determinación de la obligación tributaria, detalle que fue de conocimiento del contribuyente, toda vez que el citado acto fue debidamente notificado en forma personal, aspectos que permitieron al Sujeto Pasivo asumir defensa según los conceptos observados.

- iv. En relación a la liquidación de la deuda tributaria advierte que el "Cuadro Resumen Deuda Tributaria-Gestión 2011" al 26 de octubre de 2015 establece la determinación de la deuda tributaria y la moneda o índice de valoración extrañada por el recurrente; toda vez que realiza el cálculo tanto en Bolivianos como en UFV, registrando el tipo de cambio de la UFV, además de señalar la tasa de interés; en ese sentido, de la revisión de la Vista de Cargo establece que producto de las actuaciones de control, verificación y fiscalización se demostró que la obligación tributaria fue determinada sobre Base Cierta, surtiendo efectos a partir de su notificación al contribuyente, quien se encontraba facultado a ejercer su defensa; asimismo, identifica al Sujeto Pasivo, el objeto y alcance de la determinación preliminar referente al IT, cumpliendo así con todos los requisitos previstos por el Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB), en especial con la relación de hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan la Resolución Determinativa.
- v. Por otra parte, de la revisión de la Resolución Determinativa, establece que contiene la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; así también, expresa los antecedentes de hecho que dieron lugar a su emisión; en el segundo considerando señala que el representante de Berthin Consultoría SRL. dentro el plazo de 30 días otorgado en la Vista de Cargo, presentó un memorial con argumentos de descargo que además ratifica la documentación presentada a momento de la verificación y a continuación desarrolla el análisis de cada uno de los siguientes argumentos: Improcedencia del reparo impositivo, Sanción Impuesta, Falta de consideración por parte del Sujeto Activo de las normas de derecho y en especial de las normas tributarias, Vicios de Nulidad en la Vista de Cargo y la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y sobre Base Cierta.





- vi. Los aspectos citados fueron desarrollados en forma amplia lo que se evidencia en las páginas 1 a 4 de la Resolución Determinativa impugnada; en ese contexto, la documentación presentada en la verificación, fue objeto de análisis y evaluación, cuyo resultado fue precisamente la observación de la indebida compensación del IT de los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio 2011, con el saldo del IUE de la gestión 2010, declarado en F-500 de la gestión fiscal 2010, dicha DDJJ en la casilla 576 no consigna importe efectivamente pagado, cancelación que recién se efectivizó el 1 de agosto de 2012 con la Boleta 1000, cuando se produjo el vencimiento del IUE de la gestión 2011, sin embargo, el contribuyente utilizó el Impuesto Declarado no pagado a la fecha de vencimiento, para deducir el IT.
- vii. Considera que el hecho de que la valoración de las pruebas documentales, no estén acorde a la interpretación que efectúa el recurrente, no significa que la misma no se hubiera valorado o que con la posición asumida por la Administración Tributaria se vulneren Principios o Derechos Constitucionales referidos al debido proceso y derecho a la defensa, en el entendido de que los Artículos 98 y 99 de la Ley N° 2492 (CTB), están supeditados a la presentación de descargos, la fundamentación de hecho y derecho además de la sanción, fundamentación que debe incluir la valoración de la prueba aportada y si éstos desvirtúan o no la decisión preliminar asumida, aspectos que se advierten en el acto impugnado.
- viii. Así también, en el acto impugnado se advierten las razones lógico jurídicas que impulsaron a establecer reparos sobre Base Cierta conforme el Parágrafo I, Artículo 43 de la Ley N° 2492 (CTB), lo que implica que tanto la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa son congruentes al establecer que la determinación fue sobre Base Cierta, considerando la documentación remitida por el contribuyente y que fue verificada con los datos extraídos del Sistema SIRAT II, concluyendo que el IT de los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio 2011, fueron indebidamente compensados con un saldo inexistente del IUE gestión 2010, es decir, que no fue aplicada correctamente la normativa contenida en el Artículo 77 de la Ley N° 843 (TO) que señala.
- ix. Adicionalmente, se puede advertir que la página 17 de la Resolución Determinativa impugnada, contiene el respectivo cuadro de Resumen de Adeudos a favor del Fisco-Ley N° 2492 (CTB), liquidado al 8 de diciembre de 2015 que refleja el cálculo de la deuda tributaria que totaliza 49.398 UFV equivalente a Bs103.455.-, lo que permite



establecer que la Vista de Cargo, así como la Resolución Determinativa se emitieron en sujeción a los Artículos 96, Parágrafo I y 99, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB), y 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), es decir, contienen los requisitos previstos en la citada normativa, encontrándose debidamente fundamentados y motivados, que además cumplen los Incisos c), d) y e), Artículo 29 de la Ley N° 2341 (LPA).

- x. En relación a que el Acto Administrativo no establece la norma de aplicación, toda vez que menciona el Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB) en la determinación; aclara, que si bien existe este error de tipeo, en las referida actuación; empero, no representa un defecto de procedimiento o de fondo que genere indefensión al administrado o vulnere el debido proceso, siendo que no impidió que el mismo pueda hacer prevalecer sus pretensiones o derechos subjetivos; asimismo, la parte resolutive tercera del acto impugnado califica la conducta de Berthin Consultoría SRL. por el IT, períodos abril, mayo, junio y julio 2011 como omisión de pago por adecuarse la conducta a lo establecido por el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), sancionando al contribuyente con una multa igual al 100% del Tributo Omitido; por consiguiente, pese a que en la última parte, por error, se mencionó el Artículo 156, con anterioridad se calificó la conducta con la normativa correcta que también en su contenido establece la Sanción por Omisión de Pago; por lo que no efectúa mayor análisis al respecto.
- xi. Del análisis realizado, concluye que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, fueron emitidas en el marco del debido proceso y en resguardo al derecho a la defensa cumpliendo con la debida fundamentación y motivación que sustenta a la decisión adoptada por la Administración Tributaria, estableciendo un nexo entre lo constatado y lo determinado; en cumplimiento con los requisitos previstos en los Artículos 96 y 99, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB); consecuentemente, inexistentes los vicios invocados, rechaza la posibilidad de anular obrados por las causas expuestas.
- xii. Sobre la Determinación sobre Base Cierta, del resultado del Proceso de Verificación a la información de los sistemas de la Administración Tributaria y la documentación presentada que sirvió de sustento para la emisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, estableció que la determinación de la deuda tributaria por IT, obedece a que se verificó que los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio 2011





fueron compensados indebidamente con el saldo del IUE de la gestión fiscal 2010, que si bien fue declarado en el F-500, de la gestión fiscal 2010, dicha DDJJ en la casilla 576 no consigna importe efectivamente pagado, pago que recién se efectivizó el 1 de agosto de 2012 con Boleta 1000; cuando se produjo el vencimiento del IUE gestión 2011, sin embargo, el contribuyente utilizó el impuesto declarado no pagado a la fecha de vencimiento, para deducir el IT; es así que la determinación fue realizada en base a la documentación presentada por el propio contribuyente, así como de los reportes extraídos del sistema, es decir, sobre Base Cierta, tal como expresa la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa impugnada.

- xiii. Respecto a que en la determinación del IT se omitió considerar los Manuales de Auditoría Impositiva del SIN, observa que no refiere en qué sentido se habría contravenido el citado Manual, cuando los manuales del SIN tienen por objeto facilitar y operativizar las actuaciones tributarias, estableciendo procedimientos al efecto; sin embargo, estos manuales son de cumplimiento interno de los funcionarios del SIN, su incumplimiento, en caso de concurrir, no deriva en vulneración del debido proceso conforme la normativa contenida en el Código Tributario Boliviano.
- xiv. La Administración Tributaria determinó el IT omitido y estableció la comisión de Contravención tipificada en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), respaldando su determinación sobre elementos ciertos proporcionados por el propio contribuyente en sus Declaraciones Juradas y en los datos proporcionados por el SIRAT, es decir, la determinación fue sobre Base Cierta, conforme establece el Artículo 43, Parágrafo I de la citada Ley, no se advierte ningún aspecto que haga presumir que la determinación fue sobre Base Presunta; asimismo, el contribuyente tuvo conocimiento material del procedimiento e intervino en el mismo de manera activa, toda vez que fue notificado personalmente con los actuados, lo que dio la posibilidad para la presentación de pruebas y otros documentos de descargo a fin de desvirtuar las observaciones; consecuentemente, la observación realizada no corresponde.
- xv. Cita el Artículo 77 de la Ley N° 843 (TO) según el cual al producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada del IUE quedase un saldo sin compensar correspondiente a la gestión anterior, el mismo se consolidará en favor del fisco y que los saldos del IUE que por cualquier otra causa, no resultaren compensados con el IT, en ningún caso darán derecho a reintegro o devolución, quedando consolidados a favor del fisco; a este efecto, el Artículo 7 del Decreto Supremo N°



21532, establece que solamente los Sujetos Pasivos del IUE que hubiesen pagado efectivamente dicho impuesto podrán deducir el mismo como pago a cuenta del IT a declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el período fiscal respectivo.

- xvi. Conforme a la citada normativa, el IT puede compensarse con el IUE efectivamente cancelado, en tanto dicho pago hubiese sido realizado en la gestión que corresponde, lo que no ocurrió, toda vez que el IT de enero a abril 2011, debió ser compensado con el IUE 2009, hecho que no sucedió, ya que tanto el IT de abril, como mayo, junio y julio 2011 fue compensado con el IUE 2010; no obstante, el pago fue el 1 de agosto de 2012, cuando se produjo el vencimiento correspondiente del IUE 2010, en ese sentido, dicho pago se consolidó a favor del Fisco, aspecto que imposibilita su compensación por tratarse de otra gestión fiscal; en consecuencia, los reparos establecidos por el Ente Fiscal se determinaron conforme a la normativa tributaria vigente.
- xvii. Con relación a la Prescripción, Berthin Consultoría SRL. solicita acogerse al Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), petición que no fue absuelta con antelación por el Sujeto Activo; no obstante, toda vez, que la posición que asuma la ARIT debe estar avocada a dar una respuesta oportuna a las invocaciones de la impugnación; en ese contexto, procederá a efectuar el análisis para establecer si la facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, se encuentra dentro del plazo de la prescripción, es decir que el ejercicio de esas facultades no está sujeta a un plazo indeterminado.
- xviii. En ese sentido, corresponde efectuar el análisis partiendo de que las modificaciones realizadas al Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), por las Leyes Nos. 291 y 317, que especifican la progresividad en el cómputo de la prescripción cuya gradualidad está condicionada a la gestión en la cual el Sujeto Activo efectiviza las acciones destinadas a controlar, investigar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, es decir, que si durante la gestión 2013, el Ente Fiscal activó las acciones mencionadas, el término de prescripción se calcula en cinco (5) años; de igual forma si dichas acciones fueron ejercidas en la gestión 2014 el plazo de prescripción se extiende a seis (6) años; así también si durante la gestión 2015 la Administración Tributaria a través de un Acto Administrativo definitivo acciona las facultades citadas el término de prescripción se





amplía a siete (7) años; situación que se replica hasta la gestión 2018, en cuyo caso el término se amplía hasta los diez (10) años.

- xix. Bajo ese contexto, se advierte que el cómputo de la prescripción de los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio 2011, inició el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo o cometida la Contravención de conformidad al Artículo 60, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Disposición Adicional Décima Segunda de la Ley N° 317, esto implica el 1 de enero de 2012 (abril, mayo, junio y julio 2011); razón por la cual de acuerdo a lo establecido en el Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Ley N° 291, las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, no se encuentran prescritas, debido a que en la gestión 2015, se incrementó el plazo de la prescripción en siete (7) años, es decir, que las facultades citadas y ejercidas por el Ente Fiscal a través de la Resolución Determinativa, se encuentran dentro del plazo legal.
- xx. Siendo que la Resolución Determinativa fue notificada en la gestión 2015, las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, fueron ejercidas en la referida gestión como derecho adquirido por el Sujeto Activo; razón por la cual, el plazo de la prescripción debe computarse en siete (7) años, siendo que para los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio de la gestión 2011, el Ente Fiscal emitió y notificó el acto impugnado en la gestión 2015, precisamente amplió este término en siete (7) años, es decir, que el término de la prescripción se extiende hasta la gestión 2018; consiguientemente, se encuentran incólumes las facultades del Sujeto Activo para conminar el pago de la obligación tributaria por los períodos mencionados; lo que corrobora la improcedencia de la prescripción de las facultades de determinación de la Administración Tributaria invocada por el recurrente.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), de 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, de 7 de febrero de 2009, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias;



sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, dispone que: “La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, antes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092, Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 25 de abril de 2016, mediante Nota ARITLP-SC-JER-0232/2016, de 21 de abril de 2016, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0008/2016 (fs. 1-141 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 27 de abril de 2016 (fs. 142-143 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 144 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Parágrafo III, Artículo 210 del Código Tributario Boliviano, vence el **14 de junio de 2016**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 12 de agosto de 2015, la Administración Tributaria notificó personalmente a José Luis Sanchez, representante de Berthin Consultoría SRL., con la Orden de Verificación N° 2915OVE00006, cuya modalidad y alcance comprende la verificación de la compensación del IT con el IUE correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 2011; asimismo, notificó el Requerimiento N° 97968, mediante el cual solicitó Declaraciones Juradas del IT (F-400) correspondientes a la gestión 2011, Declaraciones Juradas del IUE (F-500) gestión 2010, y el medio de pago del IUE gestión 2010 (fs. 2 y 4 de antecedentes administrativos).





- ii. El 18 de agosto de 2015, Berthin Consultoría SRL. mediante Nota LP-MCS 257/2015 solicitó a la Administración Tributaria, ampliación del plazo en nueve (9) días para la presentación de la documentación que le fue requerida a objeto de iniciar entre otras, la Orden de Verificación N° 2915OVE00006. Por su parte, la Administración Tributaria mediante Auto N° 25-0310-2015, de 19 de agosto de 2015, otorgó un plazo adicional para la presentación de la documentación hasta el 26 de agosto de 2015; documentación que fue aportada por el contribuyente y recepcionada según Acta de Recepción/Devolución de Documentación (fs. 6-8 de antecedentes administrativos).
- iii. El 26 de octubre de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/3520/2015, en el cual como resultado de la verificación establece IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio fueron incorrectamente compensados con el saldo del IUE de la gestión 2010, cuyo pago se efectivizó el 1 de agosto de 2012 con Boleta 1000 con Número de Orden 2936884714, es decir, se canceló con posterioridad al vencimiento del IUE 2011, quedando el pago efectuado como saldo a favor del fisco, por tanto no corresponde compensación alguna, toda vez que las mismas debe efectuarse un mes posterior al pago, en el presente caso, para ese momento ya se había producido un nuevo vencimiento; observación efectuada en atención a los Artículos 20 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, 7 del Decreto Supremo N° 21532 y 77 de la Ley N° 843 (TO), según la cual establece Bs32.286.- por compensación indebida del IT con el IUE por los períodos fiscales abril a julio de 2011. Adicionalmente, establece que los períodos septiembre y noviembre de 2011 no fueron cancelados de forma correcta, al haberse omitido el pago por mantenimiento de valor e intereses, produciéndose un pago en defecto de Bs18.932.- (fs. 53-58 de antecedentes administrativos).
- iv. El 4 de noviembre de 2015, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante de Berthin Consultoría SRL., con la Vista de Cargo N° 32-0346-2015, de 26 de octubre de 2015, acto que recoge los argumentos del Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/3520/2015, a partir de los cuales establece sobre Base Cierta la deuda tributaria por IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio, septiembre y noviembre de 2011, que asciende a 60.641 UFV equivalente a Bs126.370.-, asimismo, califica preliminarmente la conducta del Sujeto Pasivo como omisión de pago en virtud del Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y otorga treinta (30) días de plazo para la presentación de descargos, en atención del Artículo 98 de la citada Ley (fs. 59-65 de antecedentes administrativos).



- v. El 19 de noviembre de 2015, el representante de Berthin Consultoría SRL., mediante nota presentó descargos a la Vista de Cargo, argumentando entre otros temas, sobre la sanción impuesta, la falta de consideración de las normas tributarias, vicios de nulidad en la Vista de Cargo, determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y sobre Base Cierta (fs. 70-74 vta. de antecedentes administrativos).
- vi. El 8 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/INF-C/00045/2015, en el cual evalúa los argumentos y pruebas de descargo presentados por Berthin Consultoría SRL., concluyendo que los mismos no desvirtúan totalmente las observaciones establecidas en la Vista de Cargo, por lo que ratifica la observación con relación a la compensación del IT con el IUE, tributo omitido que alcanza a Bs32.286.-; con relación a los pagos en defecto en los períodos fiscales de septiembre y noviembre 2011 por Bs18.932.-, aclara que según las Boletas de Pago 1000, el Sujeto Pasivo efectuó los pagos pendientes, por lo que al haber sido cancelados antes de cualquier intervención de la Administración Tributaria, concluye que corresponde aplicar el arrepentimiento eficaz (fs. 87-97 de antecedentes administrativos).
- vii. El 18 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de Berthin Consultoría SRL. con la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015, que establece una deuda tributaria sobre Base Cierta por IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio de 2011, que asciende a 49.398 UFV equivalente a Bs103.455.- que incluye impuesto omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago (fs. 101-119 de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las Partes.

IV.2.1. Alegatos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrita La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Juana Maribel Sea Paz, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0157-16, de 8 de abril de 2016 (fs. 145 del expediente), el 25 de mayo de 2016, presentó alegatos escritos (fs. 150-157 del expediente), en los que señala lo siguiente.





- i. Alega que el contribuyente señala en Antecedentes del Recurso de Alzada que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no incluyen la moneda o el índice de valoración; pero al transcribir el cuadro no incluyó el título: ASPECTOS TECNICOS Y LEGALES IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES IT E INCORRECTAMENTE COMPENSADO CON UTILIDADES DE LA GESTIÓN 2011 Bs32.286.-, cuadro que contiene las acciones y omisiones del contribuyente por el IT, originados en varios conceptos detallados en cada columna como ser: período, número de orden, fecha de presentación, ingresos brutos, impuesto determinado, pagos a cuenta IUE a compensar, impuesto pagado en Boleta 1000, Impuesto compensado indebidamente y observaciones; considerando que en el cuadro mencionado fueron tomadas en cuenta las Declaraciones Juradas del contribuyente, cuyos datos refieren al número de orden y fecha de presentación descritos en cada fila siendo evidente que los montos que incluye están en bolivianos, contiene el resumen de la deuda tributaria por la gestión 2011, calculada al 26 de octubre de 2015, expresada en bolivianos y en UFV.
- ii. En la página 17 de la Resolución Determinativa impugnada detalla el Cuadro Resumen de adeudos a favor del Fisco, conteniendo el Impuesto determinado tanto en Bolivianos como en Unidades de Fomento a la Vivienda, correspondiendo respecto a los intereses definidos en UFV aplicar la previsión contenida en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB), aspecto que considera desvirtúa el argumento expuesto por el recurrente con relación a que el acto impugnado carecería de fundamento técnico y legal, si se considera que no existe error en la aplicación de la norma y mucho menos vulneración de algún derecho del contribuyente.
- iii. El contribuyente se limita a señalar argumentos generales, omitiendo fundamentar y/o especificar cuál fue la documentación de respaldo que supuestamente no habría sido considerada y cual el procedimiento que no habría sido observado, falta de fundamentación que no puede ser suplido por su autoridad en resguardo del debido proceso en su elemento de congruencia, aspectos que no puede añadir que no fueron expuestos en el Recurso de Alzada; al respecto, cita la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 238/2013, de 5 de julio de 2013, según la cual el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material.



- iv. La Resolución Determinativa establece que la verificación se originó en la compensación del IT con el IUE por los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2011, al haber verificado que varios períodos fueron compensados indebidamente con saldo inexistente del IUE, la compensación efectuada por el contribuyente no correspondía; añade, con relación a la omisión del Artículo 29, Incisos c) y d) del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), que el recurrente no fundamenta en qué forma no se habría aplicado la normativa enunciada y tampoco especifica o enmarca las supuestas omisiones en las que se habría incurrido, puesto que no basta enunciar argumentos sino probar, fundamentar y/o explicar los mismos.
- v. Sostiene que el recurrente refiere, que es importante la fundamentación de los Actos Administrativos, puesto que se constituyen en un elemento fundamental del debido proceso, pero nuevamente incurre en afirmaciones generales e imprecisas; sin embargo, señala que es importante considerar el fundamento de la Resolución Determinativa que establece en forma técnica y al amparo de la Ley N° 2492 (CTB), respecto las omisiones del contribuyente que dieron lugar al reparo, originado en información del IT de la gestión 2010, ante la verificación que en los períodos fiscales comprendidos entre enero y abril 2009, existen compensaciones indebidas con el saldo inexistente del IUE de la gestión 2008 (debió decir 2010). Al enunciar el Artículo 96 de la citada Ley, el recurrente omite señalar cuál es el requisito que se encontraría ausente en la Vista de Cargo, incurriendo en afirmaciones generales e imprecisas, además de no existir fundamentación que demuestre el incumplimiento de los requisitos previstos en la mencionada normativa y el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB).
- vi. Indica que la Resolución Determinativa contiene todos los requisitos establecidos en los Artículos 99, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB) y 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), así como aspectos importantes de orden técnico y legal respecto al origen del concepto que originó el reparo, valoración y análisis de los descargos, calificación de la conducta, determinando en su parte resolutive las obligaciones impositivas del contribuyente, la calificación y sanción de la conducta como Omisión de Pago al amparo del Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), intimación de pago y señalamiento de la posibilidad de acogerse a la reducción de sanciones prevista en el Artículo 156 de la citada Ley.





- vii. Explica que la mención del Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB), en el Numeral Tercero del acto impugnado, responde a un typeo equivocado debido al volteo de números, es decir, un *lapsus calami* por error o tropiezo involuntario e inconsistente al escribir, aspecto que no genera nulidad alguna, debido a que ésta, procede cuando se vulneran derechos o garantías constitucionales, además que el recurrente impugnó la sanción, caso contrario se le causaría un grave perjuicio; añade, que en el Numeral Quinto de la parte resolutive se comunicó al contribuyente que tiene la posibilidad de acogerse al Numeral 2, Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB), referente a la reducción de sanciones, lo que considera demuestra el volteo de números; asimismo, explica que dio estricto cumplimiento al derecho a la defensa, por ello el contribuyente presentó descargos.
- viii. Refiere la Sentencia Constitucional SC 0995/2004-R, de 29 de junio, según la cual los errores o defectos de procedimiento que materialmente no lesionan derechos y garantías fundamentales no tienen relevancia constitucional y por lo mismo, no son susceptibles de corrección por la vía del amparo; asimismo, cita la Sentencia Constitucional Plurinacional 2542/2012, de 21 de diciembre, según la cual es posible concluir que el error o defecto procesal será calificado como lesivo del derecho al debido proceso, sólo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir, cuando provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión final adoptada.
- ix. Respecto a la determinación de la Base Imponible sobre Base Cierta, señala que la documentación presentada conforme al Acta de Recepción de documentación consistente en las Declaraciones Juradas (Formulario 500) de la gestión que cierra a diciembre 2009, y su respectiva Boleta de Pago de 13 de mayo de 2011, y las Declaraciones Juradas de los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, demuestran importes indebidamente compensados; asimismo, argumenta que la citada documentación fue verificada por el Sistema SIRAT II, por tanto es incuestionable que la determinación fue sobre Base Cierta, conforme al Artículo 43, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB), sin considerar alguna posible presunción y de acuerdo a la propia información proporcionada por el contribuyente, para lo cual debe considerarse que el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) señala que las



operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado surte efectos jurídicos.

- x. Verificó que las Declaraciones Juradas (Formulario 500) del IUE períodos 12/2008, 12/2009 y 12/2010 presentadas como descargo por el contribuyente no consignan el impuesto efectivamente pagado en la casilla denominada con el Código 576; sin embargo, el contribuyente utilizó el Impuesto declarado no pagado a la fecha de vencimiento para deducir el IT correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2009 (debió decir abril, mayo, junio y julio 2011), incumpliendo la RA N° 05-0041-99, es decir, después del vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada del IUE de una nueva gestión, de esta manera, el contribuyente en los períodos comprendidos entre enero a marzo y agosto a diciembre canceló el monto de la presentación de la DDJJ, existiendo observación sobre los períodos comprendidos entre abril y agosto porque fueron indebidamente compensados con el saldo de IUE de la gestión 2010, cuyo pago se efectivizó el 1 de agosto de 2012, con Boleta 1000, es decir canceló con posterioridad al vencimiento del IUE 2011, quedando el pago efectuado como saldo a favor del Fisco, por tanto, no corresponde compensación alguna, toda vez que las mismas deben efectuarse un mes después al pago, momento para el cual ya se había producido un nuevo vencimiento.
- xi. Menciona que según el Principio de Trascendencia, para la procedencia de la nulidad desarrollada por el Tribunal Constitucional Plurinacional la SCP N 1380/2013-R, de 16 de agosto, que a su vez cita la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0731/2010-R, de 26 de julio, estableció que los presupuestos o antecedentes necesarios para que opere la nulidad procesal son el Principio de especificidad o legalidad, Principio de finalidad del acto, Principio de trascendencia y Principio de convalidación; es decir, el recurrente se encuentra obligado a probar que la determinación de la Base Imponible le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que sólo pueda subsanarse con la declaratoria de nulidad; sin embargo, el recurrente no argumentó cómo es que dicha determinación le causó algún perjuicio. Añade, que el Auto Supremo N° 370, de 3 de julio de 2013, respecto del Principio de Trascendencia establece que este presupuesto indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma; por lo que según los argumentos precedentes, considera que corresponde rechazar la petición de nulidad del recurrente.





- xii. Con relación a la omisión de las disposiciones de los Manuales de Auditoría, el recurrente no especifica de qué manera se incumplen estas disposiciones, por cuanto no existe nexo de causalidad entre lo señalado y lo que se pretende demostrar, toda vez que denuncia un supuesto incumplimiento a un manual, empero, no se fundamenta específicamente en qué forma se incumpliría dicho manual; asimismo, el recurrente señala que la fiscalización fue sobre Base Cierta y al mismo tiempo se reconoce que fue realizada sobre Base Cierta y sobre Base Presunta, de igual forma se asume que se estarían confundiendo elementos entre una y otra forma, sin embargo, se omite señalar a qué elementos se refiere, pero con el ánimo de no ser reiterativo, se remite a los fundamentos anteriores que demuestran que la determinación fue realizada sobre Base Cierta.
- xiii. Considera que el petitorio del recurrente en Instancia de Alzada (debió decir Instancia Jerárquica) es incongruente y reiterativo, puesto que solicita acogerse al Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), respecto a la prescripción puesto que la ARIT no se habría manifestado al respecto, al omitir fundamentar o exponer en qué forma se habría producido una supuesta prescripción; asimismo, no realiza el cómputo para acogerse al Artículo 59 de la N° 2492 (CTB), con lo cual nuevamente incurre en argumentos imprecisos y ambiguos, no obstante, no existe prescripción alguna, puesto que el recurrente desconoce la aplicación de la Ley N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado y la Ley N° 317 del Presupuesto General del Estado, para lo cual cita como precedente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2013, de 29 de julio de 2013, según las cuales el cómputo para la prescripción tanto para la determinación del tributo como para sancionar Contravenciones se inicia el primer día hábil del año siguiente de la fecha de vencimiento de pago o en que se hubiera configurado la Contravención.
- xiv. Así también considera importante referir como precedentes las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1444/2013, de 13 de agosto de 2013; AGIT-RJ 1228/2013, de 29 de julio de 2013, AGIT-RJ 1161/2013, de 23 de julio de 2013, las cuales concluyen que es evidente que las modificaciones en cuanto al régimen de prescripción, realizadas por la Ley N° 317, se encuentran vigentes, cómputo que se extiende hasta la gestión 2018, en lo que respecta a la determinación de la deuda tributaria, entre otras facultades de la Administración Tributaria; en ese sentido, para el presente caso, el cómputo de la prescripción para los períodos de la gestión 2010, se inició el 1 de enero de 2011 (enero a noviembre) y 2012 (diciembre)





respectivamente, por lo que la Administración Tributaria ejerció sus facultades de determinación de la deuda tributaria dentro de plazo, toda vez que la Orden de Verificación 2915OVE00006 se notificó el 12 de agosto de 2015, actuación que se enmarca en lo previsto por el Artículo 62, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB), sin que exista prescripción alguna.

- xv. De conformidad a los fundamentos expuestos, solicita se confirme totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015.

IV.3. Antecedentes de derecho.

I. Código Tributario Boliviano (CTB).

***Artículo 43. (Métodos de Determinación de la Base Imponible).** La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:*

- I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.*
- II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.*
- III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda.*

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código.

***Artículo 44. (Circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta).** La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:*

(...).





Artículo 47. (Componentes de la Deuda Tributaria). Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

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

(...).

Artículo 74. (Principios, Normas Principales y Supletorias). Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

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

- I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del Sujeto Pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre Base Cierta o sobre Base Presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.
- III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el Reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

Artículo 99. (Resolución Determinativa). (...).

- II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la





firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

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

Artículo 201. (Normas Supletorias). *Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.*

ii. Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria (Texto Ordenado, Complementado y Actualizado al 30 de abril de 2014).

Artículo 4. *El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.*

Artículo 72. *El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.*

Artículo 77. *El impuesto se determinará aplicando la tasa general establecida en el Artículo 75° a la base de cálculo determinada por el Artículo 74° de la presente Ley. El impuesto resultante se liquidará y empozará - sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial - por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.*





A efectos de la liquidación del impuesto, los ingresos percibidos en especie se computarán por el valor del mercado existente al cierre del período fiscal al cual corresponde el ingreso.

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, liquidado y pagado por períodos anuales; excepto el pago derivado de la aplicación de la Alícuota Adicional establecida en el Artículo 51° bis de esta Ley, será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones en cada período mensual en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna.

En el caso que al producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas quedase un saldo sin compensar correspondiente a la gestión anual anterior, el mismo se consolidará a favor del fisco.

Los saldos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que, por cualquier otra causa, no resultaren compensados con el Impuesto a las Transacciones, en ningún caso darán derecho a reintegro o devolución, quedando consolidados a favor del fisco.

iii. Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo (LPA).

Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).

- I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.*
- II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinara la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.*

iv. Decreto Supremo N° 27113, de 23 de julio de 2003, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

Artículo 55. (Nulidad de Procedimientos). *Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.*



v. Decreto Supremo N° 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Artículo 18. (Vista de Cargo). La Vista de Cargo que dicte la Administración, deberá consignar los siguientes requisitos esenciales:

- a) Número de la Vista de Cargo.
- b) Fecha.
- c) Nombre o razón social del Sujeto Pasivo.
- d) Número de registro tributario, cuando corresponda.
- e) Indicación del tributo (s) y, cuando corresponda, período (s) fiscal (es).
- f) Liquidación previa de la deuda tributaria.
- g) Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el Parágrafo I del Artículo 98 de la Ley N° 2492.
- h) Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

Artículo 19. (Resolución Determinativa). La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492.

Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de dicha Ley.

En el ámbito aduanero, los fundamentos de hecho y de derecho contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso.

vi. Decreto Supremo N° 21532, de 27 de febrero de 1987, Reglamento del Impuesto a las Transacciones.

Artículo 7. El impuesto se liquidará y pagará por, períodos mensuales en base a declaraciones juradas efectuadas en formulario oficial, cuya presentación y pago será realizado dentro de los 15 (quince) días siguientes al de la finalización del mes al que corresponde.

La obligación de presentar la declaración jurada subsiste, aun cuando durante el periodo fiscal el contribuyente no hubiera tenido ingresos gravados por este impuesto.

(...).





A los efectos de lo dispuesto en el Artículo 77 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), solamente los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que hubieren pagado efectivamente dicho impuesto podrán deducir el mismo como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones que deben declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el período fiscal respectivo. El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no es deducible contra los pagos del Impuesto a las Transacciones que deban efectuarse por transferencias de bienes y derechos a título oneroso o gratuito.

vii. Resolución Administrativa N° 05-0097-87, Aprueba el Formulario 156-IT, de 30 de marzo de 1987.

Artículo 1. *Aprueba el formulario 156-declaración jurada mensual para que presenten los contribuyentes inscritos en este impuesto que desarrollan en forma habitual las actividades señaladas en el primer párrafo del art. 72 de la Ley 843.*

Artículo 4. *Los formularios que se citan en la presente resolución deberán llenarse en todos sus rubros y su presentación y pago deberá efectuarse en cualquiera de los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción del domicilio de los contribuyentes o agentes de retención en su caso.*

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0645/2016, de 9 de junio de 2016, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.4.1. Cuestión Previa.

- i. En principio cabe señalar que Berthin Consultoría SRL. en su Recurso Jerárquico, expone tanto aspectos de forma como de fondo; y como es el procedimiento en esta Instancia Jerárquica, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, se procederá a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma observados y sólo en caso de no ser evidentes los mismos se procederá a la revisión y análisis de las cuestiones de fondo planteadas.





IV.4.2. Vicios de nulidad denunciados.

- i. Manifiesta el recurrente Berthin Consultoría SRL. que cualquier tribunal establecido para el conocimiento y Resolución de Recursos sean judiciales, prejudiciales o administrativos tiene la obligación de restablecer el debido proceso cuando se lo ha transgredido o se detectan errores en el procedimiento que constituyen vicios de nulidad que crean indefensión. Al respecto, cita los Artículos 68, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), 4, Inciso c) de la Ley N° 2341 (LPA), y 3 del Decreto Supremo N° 26462 (Reglamento de la Ley del SIN), según los cuales el debido proceso es uno de los Principios Fundamentales que rige todas las actuaciones de la Administración Tributaria, el cual es esencial en el afianzamiento de los derechos y garantías constitucionales de las personas, como el derecho a la defensa consagrados en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE).
- ii. Por su parte la Administración Tributaria en alegatos señala que el recurrente repite los mismo extremos contenidos en el memorial del Recurso de Alzada, mismos que ya fueron desvirtuados en base a los fundamentos legales que la Administración Tributaria plasmó en el memorial der respuesta negativa al Recurso de Alzada, así como el fundamento que refleja la Resolución del Recurso de Alzada; señala también, que el contribuyente se limita a plantear argumentos demasiado generales, omitiendo fundamentar y/o especificar cuál fue la documentación de respaldo que “supuestamente” no fue considerada por la Administración Tributaria, además de omitir cuál es el procedimiento que supuestamente no se habría cumplido.
- iii. Al respecto, las Sentencias Constitucionales SC 1262/2004-R y SC 1786/2004-R, de 10 de agosto y 12 de noviembre de 2004, establecen que “(...) *el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo del derecho al debido proceso sólo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir, cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión (...); pues no tendría sentido jurídico alguno conceder la tutela y disponer se subsanen dichos defectos procedimentales, cuando al final de ellos se arribará a los mismos resultados a los que ya se arribó mediante la decisión objetada por los errores procesales (...)*”.
- iv. Así también la doctrina señala que: “*el acto debe estar razonablemente fundado, o sea, debe explicar en sus propios considerandos, los motivos y los razonamientos*





por los cuales arriba a la decisión que adopta. Esa explicación debe serlo tanto de los hechos y antecedentes del caso, como del derecho en virtud del cual se considera ajustada a derecho la decisión y no pueden desconocerse las pruebas existentes ni los hechos objetivamente ciertos” (GORDILLO Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo IV El Procedimiento Administrativo. Fundación de Derecho Administrativo. 8ª Edición, México D.F: Editorial “Porrúa.” 2004. Págs. II-36 y II-37). En cuanto a la fundamentación o motivación del acto, la doctrina señala que ésta es imprescindible “(...) *para que el Sujeto Pasivo sepa cuáles son las razones de hecho y derecho que justifican la decisión y pueda hacer su defensa o, en su caso, deducir los recursos permitidos (...)*” (GIULANNI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires-Argentina: Editorial “Depalma”, 1987. Pág.557).

- v. Por otra parte, Manuel Ossorio entiende por nulidad la: *“Ineficacia en un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sean ellas de fondo o de forma (...)*”, en cuanto a la anulabilidad señala que es la: *“Condición de los actos o negocios jurídicos que pueden ser declarados nulos e ineficaces por existir en su constitución un vicio o defecto capaz de producir tal resultado. Así como los actos nulos carecen de validez por sí mismos, los anulables son válidos mientras no se declare su nulidad (...)*” (OSSORIO, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 26ª Edición Actualizada, Corregida y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Buenos Aires-Argentina: Editorial “Heliasta”, 2004. Págs. 90 y 652).
- vi. Es así, que la indefensión supone la vulneración de los derechos fundamentales como el debido proceso, el derecho a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; el debido proceso, implica el derecho a conocer las actuaciones de la administración a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho a la defensa; debe ser entendido como el estricto cumplimiento de los requisitos constitucionales en materia de procedimiento para garantizar justicia al recurrente; es decir, se materializa con la posibilidad de defensa que las partes deben tener, a la producción de pruebas y a la decisión pronta del juzgador; es el derecho que toda persona tiene a un proceso justo y equitativo.
- vii. La normativa nacional en los Parágrafos I y II del Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA), señala que son anulables los Actos Administrativos, cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico y sólo se determinará la anulabilidad cuando el



acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; asimismo, el Artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), normas aplicables en materia tributaria por mandato de los Artículos 74, Numeral 1 y 201 del Código Tributario Boliviano, prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios del procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

- viii. Dentro del marco doctrinal y legal descritos, resulta claro que para cumplir el debido proceso, dentro la determinación de oficio, entre otros aspectos, la Administración Tributaria debe emitir actos que cumplan los requisitos señalados en la norma de manera específica, ya que su falta vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa, por lo cual resulta necesario que el Sujeto Pasivo conozca los cargos formulados, para que pueda alegar en su descargo y presente pruebas, aspectos que pasan a verificarse.

IV.4.2.1. Falta de fundamentación en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa.

- i. Argumenta el recurrente Berthin Consultoría SRL. que según el Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB), la Vista de Cargo debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valores que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del Sujeto Pasivo, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; asimismo, debe establecer la Base Imponible sobre Base Cierta o sobre Base Presunta según corresponda y la liquidación previa del tributo adeudado; disposición que en su Parágrafo III, establece requisitos esenciales, cuya ausencia viciará de nulidad la Vista de Cargo, así como también el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), señala requisitos que el acto mencionado no incluye de forma correcta.
- ii. Indica que según el Parágrafo II, Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB), la Resolución Determinativa debe contener requisitos mínimos, cuya ausencia vicia de nulidad al Acto Administrativo, así también el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario, en el presente caso, en la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, no se puede establecer la normativa de





aplicación, puesto que menciona al Artículo 156 en la determinación, lo cual no corresponde.

- iii. Señala que en la Resolución Determinativa se puede observar vulneración al debido proceso, debido a que no considera su documentación de respaldo y que el incumplimiento de procedimientos ocasiona la carencia de sustento de los reparos formulados por la Administración Tributaria, por cuanto omite la fundamentación de los conceptos que dieron origen a la supuesta deuda tributaria, ya que se limita a realizar una exposición matricial de las disposiciones que originaron los cargos y a la identificación de las cuentas observadas, omitiendo lo establecido en los Incisos c) y d) del Artículo 29 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA); fundamentación que se constituye en un elemento trascendental del debido proceso preceptuado en el Inciso e), Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA).
- iv. Por su parte la Administración Tributaria en alegatos señala que el recurrente se limita a enunciar el Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB), referente al contenido de la Vista de Cargo, omitiendo señalar cuál es el requisito supuestamente ausente de la Vista de Cargo, por tanto incurre en afirmaciones generales e imprecisas, ya que no existen fundamentos legales suficientes o valederos que demuestren algún incumplimiento al Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB); es decir, no existe fundamentación alguna respecto a alguna causal que demuestre incumplimiento al mencionado Artículo o al Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y esencialmente al no haberse materializado indefensión alguna en la determinación efectuada por la Administración Tributaria y mucho más cuando se omite identificar algún requisito que se habría incumplido al emitir la Vista de Cargo.
- v. Indica que la Resolución Determinativa contiene todos los requisitos del Parágrafo II del Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y del Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), es decir contiene: el Lugar y fecha, nombre o razón social del Sujeto Pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción, firme, nombre y cargo de la autoridad competente.



- vi. Respecto a la mención del Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB), señala que este responde a un typeo equivocado debido al volteo de números, conocido como un lapsus calamis que significa error o tropiezo involuntario e inconsciente al escribir, en este sentido no podría generar nulidad alguna.
- vii. Al respecto, en nuestra legislación, el **Parágrafo I del Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB)**, establece que la Vista de Cargo debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del Sujeto Pasivo o Tercero Responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; fijará la Base Imponible, sobre Base Cierta o sobre Base Presunta, según corresponda; y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. Asimismo, el **Parágrafo III de la citada norma**, señala que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad éste acto.
- viii. Por su parte, el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), dispone que la Vista de Cargo, deberá consignar: Número, Fecha, Nombre o razón social del Sujeto Pasivo, número de registro tributario, indicación del tributo (s), periodo (s) fiscal (es), liquidación previa de la deuda tributaria, Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las Contravenciones Tributarias y requerimiento de la presentación de descargos, firma, nombre y cargo de la autoridad competente.
- ix. En lo que se refiere a la Resolución Determinativa, el Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB), señala que la Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos: lugar y fecha, nombre o razón social del Sujeto Pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de Contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente, indicando que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales viciará de nulidad la Resolución Determinativa. Asimismo, el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB).





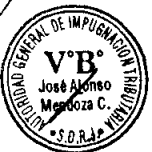
- x. En el presente caso, de la revisión y compulsión de antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria, notificó a Berthin Consultoría SRL., la Orden de Verificación N° 2915OVE00006, cuya modalidad y alcance comprende la verificación específica del IT respecto de su compensación con el IUE correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 2011, para lo cual mediante Requerimiento N° 97968, solicitó las Declaraciones Juradas del IT (F-400) de la gestión 2011, Declaraciones Juradas del IUE (F-500) y su medio de pago del IUE correspondiente a la gestión 2010 (fs. 2 y 4 de antecedentes administrativos).
- xi. Prosiguiendo, se evidencia que aportada por Berthin Consultoría SRL. la documentación que le fuera solicitada, la Administración Tributaria procedió a efectuar la verificación específica del IT, en cuanto al pago del Impuesto determinado, para lo cual en base a las Declaraciones Juradas del IT presentadas por el contribuyente en medio físico, las que fueron corroboradas en el Sistema Da Vinci, determinó el IT indebidamente compensado en los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio de 2011; asimismo, estableció observaciones en los períodos septiembre y noviembre 2011 debido a que los mismos no fueron cancelados correctamente, puesto que se omitió el pago del mantenimiento de valor y los intereses, tal como se evidencia en papel de trabajo "Resumen de Adeudos Tributarios" y "Relevamiento de información Form. 400 IT" (fs. 11, 16-17 de antecedentes administrativos).
- xii. De acuerdo a la descripción precedente, resulta claro que la Administración Tributaria consideró los documentos probatorios aportados por el Sujeto Pasivo, documentos de los cuales extrajo justamente las observaciones, las que fueron puestas en conocimiento del Sujeto Pasivo en la Vista de Cargo N° 32-0346-2015, de 26 de octubre de 2015, como se puede observar en el cuadro "Concepto - Aspectos Técnicos y Legales" que para los períodos abril, mayo, junio y julio de 2011, establece la siguiente observación: *"La compensación con el IUE de la gestión 2010 es indebida, ya que su pago se efectuó en fecha 01/08/2012, posterior al vencimiento del IUE 2011"*, y para los períodos septiembre y noviembre 2011, indica para el mes de septiembre de 2011: *"De acuerdo a cálculos efectuados, el contribuyente pagó Bs18.- menos por concepto de mantenimiento de valor e intereses moratorios"* y para el mes de noviembre de 2011: *"De acuerdo a cálculos efectuados, el contribuyente pagó Bs5.- menos por concepto de mantenimiento de valor e intereses moratorios"*;



descripción que de manera ampliada fue expuesta en los Subtítulos "IT incorrectamente compensado con Utilidades de la Gestión 2010 Bs32.286.-" y "Aspectos Complementarios - Pago en Defecto de las Declaraciones Juradas Bs18.932.-"; acto que establece sobre Base Cierta una Base Imponible observada de Bs1.707.236.- y un Tributo Omitido de Bs51.218 por IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio, septiembre y noviembre de 2011 (fs. 60-63 de antecedentes administrativos).

xiii. Del detalle expuesto, queda claro que las observaciones se encuentran debidamente explicadas, puesto que señalan los hechos, actos, datos y elementos que fundamentan las mismas, tal como lo establece el Parágrafo I, Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB); de tal forma, se comprende que el IT fue observado debido a que el Sujeto Pasivo compensó su pago con el IUE de la gestión 2010, que a esa fecha no había sido aún cancelado, descripción que permitió al Sujeto Pasivo asumir defensa; tal es así, que en el término establecido, Berthin Consultoría SRL., presentó descargos a la Vista de Cargo, efectuando defensa sobre los cargos establecidos mediante nota sin número (fs. 70-74 vta. de antecedentes administrativos), en la que en primer término resume en Antecedentes la observación realizada por la Administración Tributaria, luego argumenta su defensa con los siguientes puntos: improcedencia del reparo impositivo, respecto a la sanción impuesta, de la falta de consideración del Sujeto Activo de las normas de derecho y en especial de las normas tributarias, vicios de nulidad en la Vista de Cargo, Determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y sobre Base Cierta, finalizando con el petitorio; argumentos, que demuestran que el Sujeto Pasivo ejerció defensa sobre los cargos establecidos en la Vista de Cargo; en ese sentido, es evidente que dicho acto, cuenta con la fundamentación necesaria para dar a conocer las causas que originaron los cargos formulados.

xiv. Adicionalmente, con relación a los requisitos establecidos en el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) para la Vista de Cargo, si bien el recurrente señala que "(...) la Vista de Cargo no incluye la información correcta.", sin embargo, no especifica cuál de los requisitos mencionados no se encontraría adecuadamente consignado; pese a ello, cabe considerar que los requisitos tales como: Número de la Vista de Cargo (32-0346-2015); Fecha (26 de octubre de 2015); Nombre o razón





social del Sujeto Pasivo (Berthin Consultoría SRL.); Número de registro tributario (1006961025); Indicación del tributo (IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio, septiembre y noviembre de 2011); Liquidación previa de la deuda tributaria (expuesto en el cuadro Resumen Deuda Tributaria - Gestión 2011 que totaliza Bs126.370.- equivalente a 60.641 UFV); Acto u omisión que se atribuye al presunto autor (indebida compensación del IT con el IUE de la gestión 2010, y pago en defecto en los períodos septiembre y noviembre 2011), calificación de la sanción (calificada preliminarmente como omisión de pago); Firma, nombre y cargo de la autoridad competente (consigna la firma y aclaración de firma del Abog. Juan Carlos Mendoza Lavadenz, Gerente de GRACO La Paz), se encuentran consignados en la Vista de Cargo (fs. 59-64 de antecedentes administrativos); por lo que, siendo que la Vista de Cargo consigna los mismos, no se evidencia ninguna vulneración del debido proceso.

- xv. Prosiguiendo el análisis, se advierte que por su parte la Administración Tributaria, emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/INF-C/00045/2015 y en base a éste, la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015, acto que de manera similar a la Vista de Cargo, expone el detalle de las observaciones del IT por los siguientes conceptos: IUE como pago a cuenta del IT, y Pago en defecto de la Declaraciones Juradas; además, resume los argumentos de descargo a la Vista de Cargo expuestos por Berthin Consultoría SRL. (fs. 87-98 y 101-117 de antecedentes administrativos).
- xvi. Asimismo, la Resolución Determinativa expone los resultados de la valoración de los argumentos presentados por Berthin Consultoría SRL., señalando -entre otros aspectos- que la determinación fue efectuada sobre Base Cierta, toda vez que la fiscalización dispuso de los elementos y datos necesarios para determinar el monto imponible reflejando la realidad de los hechos; del mismo modo, aclara que la sanción impuesta es por la conducta del contribuyente que omitió el pago del IT a favor del fisco, la cual fue calificada preliminarmente como omisión de pago; aclara también, que en cumplimiento del debido proceso, el administrado conoció las actuaciones del SIN y controvertió sus pruebas, ejerciendo plenamente su derecho a la defensa en todo momento; de la misma forma indica que en la Vista de Cargo se encuentra inserto el cuadro de Concepto - Aspectos Técnicos Legales que muestra en detalle el



origen de las observaciones, por lo que contiene todos los aspectos necesarios para su validez; sobre la Base Presunta, explica que tuvo acceso a la documentación pertinente posibilitando la revisión e información obtenida del sistema SIRAT II, de lo cual concluye que la determinación efectuada se extrajo de una Base Cierta, realizando la respectiva liquidación de la deuda tributaria, a cuyo efecto realizó un cuadro que refleja el tributo omitido por período, al que calculó intereses, accesorios y la sanción por la omisión de pago; por lo que concluye que los argumentos del recurrente no son suficientes para desvirtuar las observaciones formuladas, por lo que ratifica las mismas, y en virtud de dichos antecedentes, ratifica la calificación de la conducta como omisión de pago; en ese sentido, se evidencia que la Resolución Determinativa cumple las previsiones establecidas, por cuanto, resulta evidente que expone argumentos que explican las causas por las cuales ratifica las observaciones.

- xvii. Con relación a la parte Resolutiva Tercera de la Resolución Determinativa en la cual se califica la conducta de Berthin Consultoría SRL. por el IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio de 2011, como omisión de pago por adecuarse la conducta del contribuyente a lo establecido en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), Párrafo al final del cual se reitera la normativa citada, empero por un *lapsus calamis* se menciona “Artículo 156 (...)”, cabe aclarar que siendo que la conducta se encuentra descrita y calificada en la parte considerativa de la mencionada Resolución (página 15 de la Resolución Determinativa) de la siguiente forma: “(...) *por cuanto el NO PAGO del Impuesto a las Transacciones en los períodos abril/2011, mayo/2011, junio/2011, julio/2011, por negligencia, imprudencia y/o impericia, configuran la conducta del contribuyente como contravención de “OMISIÓN DE PAGO”, ilícito tributario, previsto, sancionado y tipificado por el Art. 165 de la Ley N° 2492 de 02 de agosto de 2003, Art. 42 del Decreto Supremo N° 27310.*”, en ese sentido, la calificación de la conducta, quedó claramente establecida, no existiendo dudas respecto de la misma; por tanto, este hecho tampoco vulnera el debido proceso, como señala el recurrente.

- xviii. Por lo expuesto, se evidencia que la Administración Tributaria cumplió el debido proceso y con ello otorgó plenamente el derecho a la defensa a Berthin Consultoría SRL., por cuanto la Vista de Cargo fue debidamente notificada y contiene los requisitos establecidos para este acto, en el Parágrafo I, Artículo 96 de la Ley N° 2492 (CTB) y el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), acto que sirvió





de base para la emisión de la Resolución Determinativa que también cumple los requisitos establecidos en el Parágrafo II, Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB); en consecuencia, al no evidenciarse vulneración del derecho a la defensa, corresponde en este punto confirmar la Resolución del Recurso de Alzada que a su vez descartó los vicios planteados.

IV.4.3. Determinación de la Base Imponible sobre Base Cierta.

- i. Argumenta Berthin Consultoría SRL. que según la Vista de Cargo ratificada en la Resolución Determinativa, la determinación fue practicada sobre Base Cierta de conformidad a los Artículos 43, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB), y 7 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), la cual debe ser efectuada tomando en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los Hechos Generadores del Tributo, en este caso sería la información extraída del SIRAT; sin embargo sostiene, que en la Vista de Cargo se determinó la Base Imponible del IT porque estaría incorrectamente compensada con utilidades de la gestión 2008 (debió decir 2010), utilizando un Procedimiento Presuntivo que no refleja la realidad de los hechos, ya que en ningún momento transgredió la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, lo que demuestra que no existe relación entre la Base Imponible y el Impuesto Determinado.
- ii. Remarca que el procedimiento utilizado no considera lo dispuesto en los manuales de auditoría impositiva del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) para la determinación del IT, lo que demuestra que la liquidación contenida en la Vista de Cargo fue establecida sobre Base Presunta, no obstante que la fiscalización dispuso de los elementos y datos necesarios para determinar el monto imponible sobre Base Cierta; consecuentemente, su anulación es procedente a pesar que se pretende simular una determinación sobre Base Cierta, ésta fue elaborada sobre Base Cierta y Base Presunta, lo que genera se incurra en el error de confundir elementos entre una y otra.
- iii. Por su parte la Administración Tributaria en alegatos señala, que sobre los argumentos del recurrente que según la Vista de Cargo, la determinación fue practicada sobre Base Cierta de conformidad a los Artículos 43, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB), y 7 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), la cual debe ser



efectuada tomando en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los Hechos Generadores del tributo y en este caso sería la información extraída del SIRAT, cuando la Vista de Cargo utilizó un Procedimiento Presuntivo que no refleja la realidad de los hechos, ya que en ningún momento transgredió la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, lo que demuestra que no existe relación entre la Base Imponible y el Impuesto Determinado. Al respecto, indica que se verificó que las Declaraciones Juradas Formulario 500 del IUE períodos 12/2008, 12/2009 y 12/2010 respectivamente, presentadas como descargo por el contribuyente no presenta el Impuesto efectivamente pagado en la casilla denominada con el código 576; sin embargo, utilizó el Impuesto declarado no pagado a la fecha de vencimiento para deducir el IT, incumpliendo la Resolución Administrativa N° 05-0041-99.

- iv. Al respecto, la doctrina enseña que *"lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho imponible y, por consiguiente, después que surja la obligación jurídica tributaria sustantiva. Sin embargo, hay diversas figuras en las que el pago se hace antes de que dicha obligación nazca. Esto sucede, por ejemplo con los anticipos tributarios, con otros pagos a cuenta exigibles en ciertos tributos y en los importes retenidos o percibidos. En estos casos, el orden lógico (primero, el acaecimiento del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria, y después el pago cumpliendo el mandato normativo) se trastoca, y el pago se produce con anterioridad"* (VILLEGAS Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires-Argentina: Ediciones Depalma, Págs. 377-378).
- v. Por otra parte, la autora García Vizcaíno señala que: *"en la determinación sobre Base Cierta la Administración dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente, y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de dónde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal). En la determinación sobre Base Presunta, la Administración no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión, v.gr., por falta de presentación de declaración jurada, o porque la presentada no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la realizada (contabilidad deficiente, doble contabilidad, cifras contenidas en documentación*





reservada que no han sido volcadas en las declaraciones juradas, etc.) (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario*, 3ª Edición. Ampliada y Actualizada, Buenos Aires-Argentina: Editorial "Lexis Nexis", 2006. Pág. 102).

- vi. La legislación nacional en su Artículo 43 de la Ley N° 2492 (CTB) dispone que la Base Imponible podrá determinarse por los siguientes Métodos: sobre Base Cierta, tomando en cuenta la información y los documentos que permitan conocer en forma directa e indubitable los Hechos Generadores del tributo; sobre Base Presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el Hecho Generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación. Asimismo, el Artículo 44 de la Ley citada, dispone que la Administración Tributaria podrá determinar la Base Imponible sobre Base Presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre Base Cierta por no haberlos proporcionado el Sujeto Pasivo.
- vii. Por otra parte, el Artículo 77 de la Ley N° 843 (TO) dispone que **el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), liquidado y pagado por períodos anuales; será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones (IT) en cada período mensual en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el Impuesto sin deducción alguna.** Por su parte, el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21532, prevé que solamente **los Sujetos Pasivos del IUE que hubieren pagado efectivamente dicho Impuesto podrán deducir el mismo como pago a cuenta del IT** que deben declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el período fiscal respectivo.
- viii. Adicionalmente, cabe considerar que la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° 05-97-87, de 30 de marzo de 1987, cuyo Artículo 1 aprueba el Formulario 156, Declaración Jurada mensual del Impuesto a las Transacciones para los Sujetos Pasivos que desarrollen de forma habitual las actividades señaladas en el Primer Párrafo del Artículo 72 de la Ley N° 843 (TO); asimismo, el Artículo 4 de la citada Resolución Administrativa, dispone que este formulario debe ser llenado en todos sus rubros. Por otra parte, mediante la RND N° 10-0001-06, se aprobó la vigencia de nuevos formularios, para el caso del IT se sustituyó el Formulario 156 por el Formulario 400 vigente a partir del 1 de marzo de 2006, cuyo Rubro (C) "DETERMINACION DEL SALDO DEFINITIVO A FAVOR DEL FISCO O DEL



CONTRIBUYENTE" consigna en la liquidación Final (Cód. 664) "Pago a cuenta IUE a compensar (1ra. Instancia o Saldo del Período Anterior (C619 del Form. Anterior))".

- ix. Dentro del marco doctrinal y legal citados, se advierte que la normativa ha previsto que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) liquidado y pagado por períodos anuales, será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones (IT) en cada período mensual, es decir que en el caso bajo análisis primero ocurre el pago (IUE) y luego se produce el Hecho Imponible (IT), por ello ocurrida la percepción de ingresos brutos por el ejercicio de la actividad gravada mensual que da origen al nacimiento del Hecho Imponible del IT, la normativa ha dispuesto su compensación con el IUE a condición de que este último haya sido liquidado y pagado, por lo que si el IUE no se encuentra liquidado y pagado previamente, el pago anterior como condición para la compensación no se ha generado, y con ello tampoco se ha habilitado la figura de la compensación de pago con el IT.
- x. De la compulsa y revisión de antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria, mediante Orden de Verificación N° 2915OVE00006, procedió a la verificación de la compensación del IT con el IUE correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 2011; asimismo, notificó el Requerimiento N° 97968, mediante el cual solicitó Declaraciones Juradas del IT (F-400) correspondientes a la gestión 2011, Declaraciones Juradas del IUE (F-500) gestión 2010, y el medio de pago del IUE gestión 2010 (fs. 2 y 4 de antecedentes administrativos), documentación que fue acreditada por Berthin Consultoría SRL., la cual fue además corroborada en el sistema SIRAT II de la Administración Tributaria, información a partir de la cual se establecieron las observaciones, por tanto, siendo que la Administración Tributaria dispuso de los elementos necesarios para conocer directamente, con certeza la obligación tributaria y su magnitud, a partir de elementos (Declaraciones Juradas del IT e IUE) proporcionados por el propio Sujeto Pasivo, la determinación efectuada fue sobre Base Cierta, tal como fue nominada en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa.
- xi. Prosiguiendo, como resultado del proceso de Verificación la Administración Tributaria estableció que el IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo, junio y julio fue incorrectamente compensado con el saldo del IUE de la gestión 2010, puesto que





dicho pago recién se efectivizó el 1 de agosto de 2012, es decir, canceló inclusive con posterioridad al vencimiento del IUE gestión 2011, por lo que el pago efectuado quedó como saldo consolidado a favor del fisco, por tanto no corresponde compensación alguna, toda vez que las mismas deben efectuarse un mes posterior al pago, en el presente caso, para ese momento ya se había producido un nuevo vencimiento; observación que fue efectuada en virtud de los Artículos 20 de la RA N° 05-0041-99, 7 del Decreto Supremo N° 21532 y 77 de la Ley N° 843 (TO), estableciendo sobre Base Cierta las obligaciones tributarias del IT en Bs32.286.- como Tributo Omitido, hecho que fue comunicado al Sujeto Pasivo con la notificación de la Vista de Cargo N° 32-0346-2015, acto que le apertura un término de treinta (30) días para la presentación de descargos (fs. 59-65 de antecedentes administrativos).

xii. En atención a la notificación de la Vista de Cargo, Berthin Consultoría SRL. mediante nota presentó descargos a la Vista de Cargo, argumentando entre otros temas, sobre la sanción impuesta, la falta de consideración de las normas tributarias, vicios de nulidad en la Vista de Cargo, determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y sobre Base Cierta; argumentos que fueron valorados punto por punto, en la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, que después de evaluar los descargos presentados por el contribuyente, resuelve determinar de oficio las obligaciones impositivas del IT en 49.398 UFV equivalente a Bs103.455.- por los períodos fiscales abril, mayo, junio, julio de 2011, importe que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta, calificada como omisión de pago, de acuerdo con el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) (fs. 70-74 vta. y 101-119 de antecedentes administrativos).

xiii. Continuando con la revisión se tiene que Berthin Consultoría SRL., presentó los Formularios 400 correspondiente al IT de los períodos fiscales abril, mayo junio y julio 2011 (fs. 25, 27, 29 y 30 de antecedentes administrativos), en los que determinó para los períodos citados, como impuesto determinado Bs23.966.-, Bs2.898.-, Bs3.607.- y Bs1.815.- respectivamente, importes que fueron totalmente compensados con saldos del pago a cuenta del IUE según se consigna en las casillas 664 de los formularios 400, cuando el Impuesto a compensar como pago a cuenta, vale decir el IUE correspondiente a la gestión que cierra a diciembre de 2010 liquidado y declarado el 29 de abril de 2011 según Formulario 500 con Número de Orden 2933567790, fue recién cancelado el 1 de agosto de 2012 según consta en Boleta de Pago



(Formulario 1000) y la impresión del Número de Trámite (fs. 13-15 de antecedentes administrativos), como se aprecia en el siguiente cuadro:

Compensación del IUE con el IT
Expresado en bolivianos

PERIODO	FCHA. PRESENTAC.	NÚMERO DE ORDEN DEL FORMULARIO 400	INGRESOS BRUTOS	IMPUESTO DETERMINADO 3%	PAGO A CUENTA IUE A COMPENSAR *	SALDO IUE PARA EL SIGUIENTE PERIODO	SALDO A FAVOR DEL FISCO
			cas. 13	cas. 909	cas. 664	cas. 619	cas. 1001
abr-11	18/05/2011	2933750587	798.874	23.966	38.036	14.070	0
may-11	20/06/2011	2933972262	96.587	2.898	14.050	11.152	0
jun-11	18/07/2011	2934142326	120.237	3.607	11.152	7.545	0
jul-11	18/08/2011	2934414115	60.490	1.815	7.545	5.730	0

* 1ra. Instancia o Saldo del Período Anterior (C619 del Formulario Anterior)

FUENTE: Declaraciones Juradas del IT, Formulario 400 (fs. 25, 27, 29 y 30 de antecedentes administrativos).

xiv. Ahora bien, siendo que el momento de la compensación (18 de mayo, 20 de junio, 18 de julio y 18 de agosto de 2011) el pago a cuenta del IT determinado para los períodos fiscales abril, mayo junio y julio 2011, aún no se encontraba pagado, debido a que el IUE correspondiente a diciembre 2010, fue recién cancelado el 1 de agosto de 2012; por tanto, no correspondía aplicar la figura de la compensación, puesto que el pago a cuenta a las fechas de las compensaciones aún no había sido efectuado, pago que a efectos de la compensación del IUE con el IT debió ser efectuado antes de que la obligación del IT nazca, orden lógico que se encuentra condicionado en los Artículos 77 de la Ley N° 843 (TO) y 7 del Decreto Supremo N° 21532, reglamento que restringe la aplicación de la compensación señalada en el citado Artículo 77, indicando lo siguiente: *"(...) solamente los sujetos pasivos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas que hubieren pagado efectivamente dicho impuesto podrán deducir el mismo como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones que deben declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el período fiscal respectivo"*.

xv. Adicionalmente, con relación a que no se consideraron los Manuales de Auditoría Impositiva del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) para la determinación del IT, pretendiéndose simular una determinación sobre Base Cierta, cuando ésta fue elaborada sobre Base Cierta y Base Presunta, lo que ocasiona se incurra en el error de confundir elementos entre una y otra; por lo que señala que su anulación es procedente. Al respecto, cabe señalar que tal como se argumentó precedentemente, los elementos y actos que dieron origen a la determinación de impuesto omitido,





fueron proporcionados por el propio Sujeto Pasivo, y a partir de los cuales la Administración Tributaria procedió a la determinación del IT; en ese sentido, la determinación fue efectuada sobre aspectos y documentación que dan certeza sobre el Impuesto Omitido, por tanto, la determinación fue denominada de forma correcta sobre Base Cierta.

- xvi. Por todo lo expuesto, siendo evidente que no existe vulneración del debido proceso con relación a los fundamentos expuestos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa establecidos en los Artículos 96, 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y 18, 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB); y siendo que la determinación del Impuesto Omitido fue efectuada a partir de elementos ciertos proporcionados por el propio Sujeto Pasivo; además, que la compensación del IT correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo junio y julio 2011, efectuada por Berthin Consultoría SRL. no se encuentra enmarcada dentro de las previsiones establecidas en el Artículo 77 de la Ley N° 843 (TO), y 7 del Decreto Supremo N° 21532, corresponde a esta Instancia Jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016 impugnada, en consecuencia, mantener firme las obligaciones impositivas por IT correspondientes a los períodos fiscales abril, mayo junio y julio 2011 que ascienden a 49.398 UFV equivalente a Bs103.455.- que incluyen tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago establecidas en la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015; deuda tributaria que deberá ser actualizada a la fecha de pago según lo previsto en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB).

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



POR TANTO:

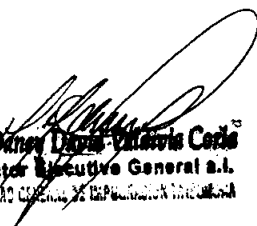
El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, Inciso b), 139 y 144 del Código Tributario Boliviano,

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0279/2016, de 4 de abril de 2016, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Berthin Consultoría SRL., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes la Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-1712-2015, de 8 de diciembre de 2015, que establece una deuda tributaria de 49.398 UFV equivalente a Bs103.455.-, la cual deberá ser actualizada a la fecha de pago en virtud del Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB); todo de conformidad a lo previsto en el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.




Lic. Dany Dany Catalina Coria
Director Ejecutivo General a.i.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA


GTL/DMM/ACT/mcm

41 de 41

