



## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 1051/2016

### La Paz, 29 de agosto de 2016

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA)**, representada por Javier Mauricio Miranda Urquizo.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Carlos Yamil Cuevas Urquiola.

Número de Expediente: **AGIT/853/2016//LPZ-0046/2016.**

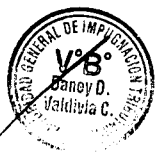
**VISTOS:** Los Recursos Jerárquicos interpuestos por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA) (fs. 282-286 vta., 307-307 vta. 339-358 vta. del expediente); la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016, (fs. 208-274 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1051/2016 (fs. 552-574 vta. del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

#### I.1. Antecedentes de los Recursos Jerárquicos.

##### I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Carlos Yamil Cuevas Urquiola, según la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0155-16, de 8 de abril de 2016 (fs. 281 del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 282-286 vta., 307-307 vta. del expediente); impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA





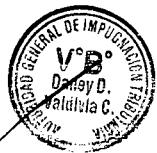
0418/2016, de 30 de mayo de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, presentando los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) para Revocar parcialmente la Resolución Determinativa, tuvo que netear los ingresos no declarados - actualización de inversiones permanentes declarado como ingreso no imponible en el Anexo 7 de Bs2.173.829.- e Ingresos no declarados - actualización de las inversiones permanentes de Bs6.175.405.-, es decir ambas observaciones, no obstante aclara que no existe duplicidad en las observaciones, ya que cada importe tiene una contra cuenta que no se encuentra neteada y corresponde a un importe observado de Bs8.349.234.-; sobre la observación de Bs2.173.829.-, indica que según lo señalado por el contribuyente en el Recurso de Alzada y comparado con los Libros Mayores identificó dos asientos contables que demuestran que es incorrecto revocar este importe.
- ii. Con relación al asiento contable 1, indica que el importe de Bs2.173.829.- originalmente fue registrado en la cuenta patrimonial "*Ajuste en Valoración VPP en AIDISA*" con la glosa "*Asiento por rendimiento en inversiones y complemento asiento por Rendimiento de Inversiones*" afectando la contra cuenta Acciones (Activo); en el asiento contable 2, la cuenta Patrimonial es ajustada totalmente pero el contribuye reclasifica el importe de Bs2.173.829.- en una cuenta de ingreso "*Actualización de Inversiones*"; finalmente verificó que el importe de Bs2.173.829.- más Bs4.136.727.- registrada en la cuenta "*Ingresos por Inversión*" da como resultado Bs6.310.556.- declarado por el contribuyente como "*Ingreso no Imponible*" por corresponder a rendimientos de inversión.
- iii. Considera que el importe de Bs4.136.727.- corresponde a Rendimientos o Ingresos por Inversión por lo que el importe de Bs2.173.829.- debe mantenerse observado por corresponder a un Ingreso no imponible declarado en exceso considerando la glosa inicial registrada en el Asiento contable 1.
- iv. Con relación a la observación de Bs6.175.405.- indica que surge de la diferencia establecida entre los importes de la cuenta "*Inversiones Permanentes*" de las gestiones 2012 y 2013 cuya variación de acuerdo a fiscalización, fue determinada y



corresponde a la Valoración o Actuación según Valor Patrimonial Proporcional de las inversiones Permanentes, observaciones realizadas según lo establecido en la Norma Contable 7 y la contra cuenta que el contribuyente utilizó es una cuenta patrimonial, no una cuenta de ingresos gravados.

- v. Sobre el registro contable señala que según el Libro Mayor de la cuenta "*Ajuste en Valoración VPP en AIDISA*" (Cuenta Patrimonial) consigna un importe de Bs6.347.176,80 como asiento de apertura, al respecto en los Estados Financieros de la gestión 2012, dicha cuenta no consigna ningún importe por lo que se deduce que fue apropiado en la gestión 2013, que reitera no fue consignado en el Balance General de la gestión 2012.
- vi. Expone un asiento contable y señala que de la glosa se verifica que la cuenta "*Resultados Acumulados*" contiene el importe de Bs6.175.405.- y fue afectada por la Valoración o actualización de las Inversiones Permanentes mediante el índice VPP, importe que debió ser registrado y declarado por el contribuyente como un Ingreso Gravado del IUE y ser registrado en una cuenta patrimonial, no haber pagado ningún Impuesto; al respecto, el contribuyente reconoce y ratifica la observación del Ente Fiscal al señalar que la diferencia de la cuenta corresponde a un Valor Patrimonial Proporcional.
- vii. Indica que el importe de Bs8.349.234.- corresponde a ingresos no declarados; Bs2.173.829.- a Ingresos no gravados y Bs6.175.405.- a ingresos no declarados, existiendo una afectación al fisco de Bs8.349.234.- por lo que la ARIT efectuó una valoración incorrecta de los antecedentes administrativos correspondientes a la Resolución Determinativa, ya que no existe duplicidad en las observaciones.
- viii. Respecto a los gastos deducibles, señala que el importe observado corresponde a las retenciones IUE BE sobre regalías pegadas a la empresa Philip Morris por la licencia de producción de la marca L&M, ya que la base imponible de Bs7.875.718,37 implica una retención de Bs984.464.80, observándose el monto de Bs246.116,20 (25%) considerado ese importe como gasto no deducible.





- ix. Manifiesta que el contribuyente aplicó el Gross Up en la retención del IUE BE por pago de regalías, que fueron contabilizadas como Gasto Deducible, incrementando los gastos por la incorporación de dicho Gross Up en las retenciones efectuadas, incrementos que no corresponden sean considerados como deducibles para el IUE ya que asumen la calidad de Agente de Retención; añade, que con ese procedimiento se asumieron retenciones adicionales por cuenta de terceros como gastos propios de la Empresa, en Contravención a lo establecido en el Artículo 14 del Decreto Supremo N° 24051, de lo que entiende que el contribuyente asumió retenciones de un tercero, por lo que dichas retenciones no pueden ser tratadas como gastos deducibles, pues el hecho de que el contribuyente pague la retención con su dinero es una erogación, que no puede tratarse como gasto, ya que no asumió sus obligaciones como agente de retención, por lo que no puede beneficiarse con la retenciones; toda vez que la retención es la obligación que tiene el comprador de bienes y servicios, de no entregar el valor total de la compra al proveedor, sino retener un porcentaje por concepto de Impuestos.
- x. Sobre el contrato suscrito y ulteriores adendas, en el que se establecen regalías sobre el 8% de las ventas netas, y la aplicación adicional de la retención impositiva, las facturas presentadas como descargo exponen el importe de la retención y en forma separada el importe a pagar, sin embargo ese contrato no es oponible al fisco en mérito a lo establecido en el Artículo 14 de la Ley N° 2492 (CTB). Afirma, que el contribuyente remesó el importe neto de la regalías y sobre el importe efectuó el cálculo de la retención en el F-530, contabilizando como gasto el importe remesado más la retención, pero la observación de la Administración Tributaria es que no corresponde incrementar la retención en el gasto, mucho menos en el importe neto pagado por la regalía, por lo que la Resolución efectuó una valoración incorrecta de los antecedentes administrativos ya que el contribuye no pudo deducir para efectos del IUE el importe retenido.
- xi. Por todo lo expuesto, solicita que se revoque totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, en consecuencia, se confirme totalmente la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015, de 21 de diciembre de 2015.



### I.1.2. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

La Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA), representada por Javier Mauricio Miranda Urquiza, en mérito al Testimonio de Poder N° 711/2013, de 8 de mayo de 2013 (fs. 74-82 vta. del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 339-358 vta. del expediente); impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, presentando los siguientes argumentos:

- i. Expone los antecedentes de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016 y Auto Motivado de fecha 14 de junio de 2016, realiza una breve descripción de origen de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria y ratificadas por la ARIT, señala con relación a la observación *Actualización de las inversiones permanentes declarado como ingreso no imponible en el Anexo 7 - Importe observado Bs2.173.829.-*, que la Administración Tributaria identificó el importe de Bs6.310.556.- declarado como un ingreso no imponible a efectos del IUE, pero únicamente efectuó el reparo por Bs2.173.829.-. lo que quiere decir, que Bs4.136.727.- (Bs6.310.556.- menos Bs2.173.829.-) fue considerado como un ingreso no imponible, de lo contrario hubiese efectuado un cargo por todo el importe, es decir por Bs6.310.556.-.
- ii. Añade que el importe observado de Bs6.310.556.- que se expone en el Estado de Resultados, está conformado por las siguientes dos cuentas *60501010 Ingresos por Inversión* y *60501011 Actualización por Inversiones*, expuestas en el Estado de Resultados; reitera que la observación se refirió únicamente a la cuenta *"Actualización de inversiones"* por Bs2.173.828,80 validando y dando por bien lo obrado con relación al importe de Bs4.136.727,00.- correspondiente a "Ingresos por inversión", bajo el criterio de que el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 no contemplaba dentro de su alcance las "actualizaciones" de las inversiones en empresas que a su vez sean Sujetos Pasivos del IUE, pero sí a los rendimientos de dichas Empresas; reitera, que la Administración Tributaria determinó el cargo como si se tratara de un concepto distinto del anterior, al haber observado una variación de saldos de la cuenta de "Inversiones permanentes" identificando una diferencia de Bs6.175.405.- importe que en su equivocado criterio nunca fue registrado como un





ingreso; sin embargo, la determinación efectuada por la Administración Tributaria no es distinta existiendo duplicidad en la determinación del cargo.

- iii. Aclara que Bs6,175,405.- y Bs6.310.556.- corresponden al mismo registro, pero desde el punto de vista de la cuenta de acciones y, la diferencia entre ambos, que asciende a Bs135.150.-, se origina por el registro con saldo deudor en la Cuenta Acciones y el registro en la Cuenta Provisiones para Desvalorización de Acciones Telefónicas (cuenta reguladora de activo), siendo evidente que el importe de Bs2,173.829.- se halla duplicado en la segunda observación por lo que es correcto lo realizado por la ARIT relacionado a dejar sin efecto el importe de Bs2.173.829.- pero mantuvo el reparo por la diferencia de Bs4.001.576.- (Bs6.175.405.- menos Bs2.173.829.-), cuando debió retirarse del cargo todo el reparo, pues es evidente que la segunda observación tiene relación con la primera, ello más allá de la interpretación con relación al alcance del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) malinterpretado por la Instancia Administrativa y Recursiva, restringiendo su alcance, y por ende vulnerando los Principios de Capacidad Contributiva, de Igualdad y de "no confiscatoriedad".
- iv. Expone el registro de las Inversiones Permanentes que dieron lugar a las observaciones, explica que es accionista de cinco empresas, de las cuales únicamente ejerce control en la empresa AIDISA Bolivia SA., por lo que el registro de los ingresos por inversión y la actualización de inversiones se registran de manera separada a los resultados de las otras Empresas en las cuales no se ejerce control (Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.), expone en un cuadro la variación del VPP de las inversiones permanentes de las gestiones 2012 y 2013 que alcanza a Bs6.310.556.- que está compuesto por la sumatoria de la variación del Valor Patrimonial Proporcional (VPP) de la gestión anterior versus la gestión fiscalizada, respecto a las inversiones permanentes sobre las cuales se ejerce control y las inversiones permanentes en las cuales no se ejerce control, menciona que la valoración del patrimonio, tiene como respaldo notas que fueron presentadas como prueba dentro de la etapa administrativa.



- v. Presenta los asientos de registro de los rendimientos generados por esas inversiones: en el primer asiento, registra un incremento en la cuenta *Acciones* (cuenta de activo que forma parte de la denominación "*Inversiones Permanentes*" en las notas de los EEFF) y la contra cuenta *Ingresos por Inversión* (cuenta de ingresos) también se ve incrementada, correspondiente al registro por el Rendimiento de Inversiones Permanentes en las Empresas Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.; en el segundo asiento registra un incremento en la cuenta *Acciones*, contra las cuentas *Ingresos por Inversión* y *Ajuste en Valoración VPP en AIDISA* por el rendimiento de inversiones permanentes en la Empresa AIDISA Bolivia SA.
- vi. En el tercer asiento registra un incremento en la cuenta *Ajuste Gest. Anteriores* (cuenta de Egresos), por otra parte se afecta la contra cuenta *Previsión por desvalorización Acciones telefónicas* (cuenta regularizadora de activos que forma parte de la denominación "Inversiones Permanentes" en las notas de los EEFF), la cual se ve incrementada; finalmente, se afecta la cuenta *Acciones* que se ve disminuida; debido al ajuste por reexpresión de las acciones telefónicas a valor de mercado, aclara que la cuenta *Ajuste Gest. Anteriores* (cuenta de Egresos) ha sido considerado como gasto no deducible; en el cuarto asiento registra un incremento en la cuenta *Acciones*, contra las cuentas *Ingresos por Inversión* y *Ajuste en Valoración VPP en AIDISA*, que se incrementan, ese asiento es un registro complementario al segundo asiento por el rendimiento de inversiones permanentes en la Empresa AIDISA Bolivia SA.
- vii. Continúa con la exposición de asientos contables, en el quinto asiento registra un incremento en la cuenta *Acciones* y la contra cuenta *Ingresos por Inversión* es un registro complementario al primer asiento por el rendimiento de inversiones permanentes en las empresas Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.; en el sexto asiento registra una disminución en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA*, contra la cuenta *Actualización de inversiones* se ve incrementada, el asiento corresponde a la reclasificación de cuentas, mediante la cual los registros que se tenían en esta cuenta patrimonial, pasan a registrarse en una cuenta de ingresos, aclara que dicho registro no tiene efecto alguno sobre la cuenta *Acciones*; en el





séptimo asiento registra una disminución en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA* y la contra cuenta *Resultados Acumulados* se ve incrementada, ese asiento corresponde a una reclasificación de cuentas, mediante la cual el saldo que se tenían en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA*, pasan a registrarse en la cuenta *Resultados Acumulados*, ese registro no tiene efecto alguno sobre la cuenta *Acciones*. De todos los asientos contables detallados expone los mayores de cada cuenta.

- viii. Aclara que la denominación “Inversiones Permanentes”, según las Notas a los Estados Financieros de la gestión 2012-2013, se refieren a acciones, en las cuales la Sociedad ejerce control y otras en las que no ejerce control; transcribe el contenido de las notas a los Estados Financieros correspondiente a Certificados de aportación, señalando que al 31 de marzo de 2013, la gerencia de la Sociedad decidió que se valúen a valor de mercado (USD 600 Cotel y USD 500 Cotas), para lo cual se mantiene una cuenta regularizadora denominada “Previsión por desvalorización acciones telefónicas”; puntualiza que las cuentas *Acciones* (N° 10401001) y *Previsión por Desvalorización de Acciones telefónicas* (N° 20302003), se encuentran agrupadas dentro de la denominación “Inversiones Permanentes” que no se trata de otra cuenta contable es una denominación en las Notas a los Estados Financieros.
- ix. Manifiesta que es fundamental analizar el origen, contenido y alcance del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE), que establece claramente que al momento de determinar la Base Imponible del IUE, el Sujeto Pasivo excluirá las rentas percibidas de otras Empresas en carácter de distribución, debido a que desde el punto de vista económico los dividendos y cualquier forma de beneficio resultante de esa misma inversión, es para sus perceptores, la renta originada en esa inversión y, por tanto, no se diferencian mayormente de los intereses, regalías y otros conceptos incluidos en la base del Impuesto; por lo que la carga tributaria en cabeza de la sociedad que genera y produce la renta, no debe tributarse nuevamente en cabeza del accionista, por un Principio de Neutralidad Económica, con el fin de evitar una “pluri imposición” interna sobre una misma renta, realiza un análisis doctrinal en cuya conclusión señala que según el Principio de Eficiencia, los rendimientos como los ajustes ligados a estos, no pueden tributar doblemente por un mismo hecho gravado, lo cual vulnera el Principio de Capacidad Contributiva y el Principio de Eficiencia en Materia Tributaria.



- x. Analiza los términos: renta, percibida y en carácter de distribución; la renta según el primer párrafo del Artículo 40 de la Ley N° 843 (TO) hace referencia a cualquier tipo de ganancia, utilidad, renta, beneficio y otros, que surja de los Estados Financieros, por lo que los ajustes por actualización de inversiones es una utilidad que surge de los Estados Financieros, que se registran en cumplimiento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados específicamente de acuerdo a la Norma Contable N° 7; por “percibida” según el primer final del Artículo 46 de la Ley N° 843 (TO), hace referencia a “pago” o “percepción”, sin embargo, más adelante incluye el concepto de “acreditación”, dentro del criterio de lo percibido se incluye a los ingresos (o gastos) que estando disponibles se han acreditado a favor del titular; dado que el patrimonio de una Empresa no es otra cosa que la expresión y el reconocimiento de las deudas de la Empresa hacia sus accionistas, resulta claro que cuando la Empresa Aidisa Bolivia SA. ha realizado ajustes a sus cuentas patrimoniales (cualesquiera que sean éstas), incrementándolas, ha reconocido instantáneamente una mayor deuda hacia sus accionistas (en este caso, CITSA y los demás accionistas), por ende, ha acreditado en favor de todos los accionistas, un registro contable incrementando el monto reconocido como una deuda hacia ellos y los ajustes o incrementos patrimoniales, cumplen con el requisito de haber sido acreditados en favor de los accionistas y por lo tanto en línea con el criterio de lo percibido que se establece en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051.
- xi. Indica que “(...) en carácter de distribución” según el Diccionario de la Real Academia Española es la: “Acción y efecto de distribuir”, “Dividir algo entre varias personas, designando lo que a cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho, quedando claro que las rentas que le correspondan a la empresa como cuota parte de las acciones que tenga en la sociedad distribuidora (en este caso, en Aidisa Bolivia SA.), en función a la “(...) regla o derecho”, que según nuestro Código de Comercio, no es otra que la cuota parte de las acciones que le corresponden a cada accionista. En suma lo establecido en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 “(...) las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución (...)” alcanza a las actualizaciones de inversiones permanentes que registra CITSA en sus Estados Financieros y que estas rentas corresponden a una Empresa que es Sujeto Pasivo del IUE, por lo que estas rentas o utilidades deben ser excluidas de la Base Imponible.





- xii. Hace mención a otro concepto que no fue analizado por la ARIT y es el referido a la Autonomía Dogmática del Derecho tributario, menciona la doctrina propuesta por el profesor Alfredo Benítez, e indica que debe darse lectura al Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051, de manera que no se obstruya el fin tributario de este, basados en los Principios de Capacidad Contributiva y Eficiencia Tributaria, las normas legales en materia tributaria deben acomodarse a los fines de la realidad económica, pero de ninguna manera a la simple aplicación desde puntos de vista de otros fines u ordenamientos en ramas diferentes a la tributaria, ejemplifica ese hecho y concluye que el agravio en la Resolución del Recurso de Alzada que se refiere a la omisión del análisis relativo al alcance del citado Artículo 31, pues la ARIT omitió pronunciamiento sobre los elementos aportados por nuestra Empresa durante el Recurso de Alzada, respecto a la autonomía dogmática del derecho tributario, considerando que a través de las definiciones contenidas en la normativa tributaria, se puede establecer claramente que las actualizaciones están contempladas dentro del referido Artículo; el apartarse de esa posición, implicaría una doble e incluso múltiple imposición, sobre una misma renta, que recaería en la Empresa, y las Empresas que posean acciones de esta, y así sucesivamente.
- xiii. Indica que la ARIT, ha omitido efectuar un verdadero análisis del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051, ya que de manera general y sin ningún fundamento válido señaló que dicho Artículo excluye a los rendimientos “percibidos” y no así a las actualizaciones, pretende atribuirle a las inversiones permanentes la connotación de “cualquier activo” sujeto a ajustes por inflación, cuando existe una Norma de Contabilidad específica (Norma N° 7), que establece el tratamiento que se le debe dar a la valuación de inversiones permanentes, y desde el punto de vista tributario, existe un Artículo que establece que se debe excluir de la Base Imponible del IUE a las rentas percibidas de otras Empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la Empresa distribuidora de dichos ingresos sea Sujeto Pasivo de este Impuesto.
- xiv. Señala que las Normas Contables son un conjunto de reglas que establecen y determinan de manera adecuada cual es la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma en que esa información debe exponerse en dichos estados, en ese sentido no tienen, por sí mismas, una implicancia tributaria, no son normas legales; cita lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 28387 y aclara que dicho



Decreto no determina el tratamiento tributario de los ajustes por inflación, como pretende la ARIT; observa, que la Instancia de Alzada haya hecho prevalecer aspectos de orden eminentemente contable, en superposición y muchas veces en contraposición con criterios y ordenamientos tributarios; aduce que la contabilidad no genera el nacimiento de un Hecho Imponible, únicamente la Ley, en virtud del Artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB), que recoge el Principio de Legalidad o reserva de Ley y el Artículo 16 del mismo cuerpo legal, que define al Hecho Generador o Imponible, al respecto cita el aporte doctrinal de José J. Ferreiro Lapatza, Osvaldo Soler y Augusto Fantozzi y señala que la contabilidad es un instrumento que tiene su propio fin, pero no puede confundirse con presupuestos de hecho que dan origen a obligaciones tributarias, por lo que es tarea de la Administración Tributaria utilizar todos los elementos que estén a su alcance para determinar la existencia de Hechos Imponibles, y no basar sus cargos únicamente en presunciones a partir de los registros contables, aclara que la contabilidad debe dar sustento más no el origen de las obligaciones, pues si existen otros documentos que demuestran la verdadera naturaleza de la previsión, ellos deben ser valorados.

xv. Indica que la ARIT mantuvo la observación por Bs4.001.576.- (Bs6.175.405.- menos Bs2.173.829.-) bajo el argumento de que se trata de una actualización de inversiones permanentes, reitera que las dos observaciones efectuadas por el SIN están relacionadas, ya que esa instancia observó Bs6.175.405.- por no haber sido registrado en cuentas de ingreso y no haber sido considerados como ingresos imponibles, pero no observó que dicho monto estuviese compuesto por dos conceptos de ingreso ("Ingresos por inversión" y "Actualización de Inversiones"), por lo que no es posible que la ARIT establezca una observación sobre un concepto que no fue inicialmente observado por el SIN y que es más, en su primer análisis liberó de observación los Bs4.136.727.- por concepto de "Ingreso por Inversiones" considerando que este ingreso no estaba alcanzado por el IUE, lo que lo deja en un estado de indefensión.

xvi. Vuelve a exponer los asientos contables registrados y los mayores de las cuentas y recalca la confusión que pudo tener el SIN al momento de revisar los registros contables, pues de acuerdo a su observación la variación del saldo en la cuenta Acciones debería haber afectado a cuentas de ingresos, y demostró que





efectivamente fue afectada la cuenta de ingresos "Ingresos por Inversión", por otra parte el SIN también establece que el contribuyente habría afectado cuentas patrimoniales en la cuenta Ajuste valoración VPP Inversiones Permanentes, para posteriormente afectar la cuenta Resultados Acumulados, verificándose por tanto que dicho importe no fue declarado como Ingreso Imponible del IUE, menciona la reclasificación realizada reiterando que no afectó la cuenta Acciones, ya que el único monto afectado fue Bs2.173.829.- que fue expuesto en la cuenta "Actualización de Inversiones" por lo que el saldo de Bs4.136.727.- de la cuenta Ingresos por Inversión no fue observado por el SIN, dejándole la ARIT en estado de indefensión.

xvii. Por todo lo expuesto, solicita revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 258-274 del expediente), revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 (CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RD/0049/2015), de 21 de diciembre de 2015, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Compañía Industrial de Tabacos SA.; consecuentemente, se deja sin efecto el IUE de 426.605 UFV más intereses y sanción por omisión de pago y se mantiene firme y subsistente el IUE omitido de 834.138 UFV más intereses, así como la Sanción por Omisión de Pago de 1.569.205 UFV por la gestión fiscal 2013 (abril 2012 a marzo 2013); exponiendo los siguientes fundamentos:

- i. Advierte que del importe Bs6.310.555,80 la Administración Tributaria estableció como ingreso computable a efectos de la determinación del IUE, el monto de Bs2.173.829.- correspondiente a la actualización de las inversiones permanentes en Aidisa SA., que fue inicialmente contabilizado en la cuenta patrimonial N° 30103007 "Ajuste en Valoración VPP en Aidisa", fue transferido a la cuenta también patrimonial N° 30501011 "Actualización de Inversiones" y finalmente reclasificado a la cuenta de ingresos N° 60501011 "Actualización de Inversiones", conforme se evidencia en los Mayores contables; puntualiza, que en la actualización la contra cuenta es de Resultados (Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes o Diferencia de Cambio) que



dependiendo de su saldo final (deudor o acreedor) se constituye en gasto deducible o ingreso imponible, según lo establecido en las Normas de Contabilidad Nos. 3 y 6, ratificado por el Decreto Supremo N° 29387, no correspondiendo su registro en cuentas patrimoniales; aclara, que si bien la glosa de los documentos mencionados refiere a "ingresos por rendimientos", empero, corresponden a ingresos por actualización de inversiones (acciones) en otras Empresas, entre ellas Aidisa Bolivia SA., efectuadas mediante el Método de Valor Patrimonial Proporcional (VPP) establecido en la Norma Contable N° 7, monto que constituye un ingreso computable en la determinación del IUE.

- ii. Aclara que el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 excluye del cálculo de la Utilidad Imponible los rendimientos percibidos por inversiones en otras Empresas, siempre y cuando éstas últimas sean Sujetos Pasivos del IUE, pero no las actualizaciones de los activos (inversiones), manteniéndose en consecuencia el importe de Bs2.173.828.- por actualizaciones de inversiones como ingreso computable en el cálculo del IUE de la gestión.
- iii. Por otro lado de la comparación de los saldos de la cuenta "Inversiones Permanentes-neto" del Balance General a 2012 y a 2013, la Administración Tributaria estableció una variación por actualización de Bs6.175.405.- monto que fue considerado como ingreso computable en la determinación del IUE, al respecto la re-expresión o actualización de las inversiones permanentes, para su contabilización debió afectar a una contra cuenta de resultados (ingresos), situación que no fue desvirtuada por el contribuyente, por el contrario, fue admitida al señalar que dicha actualización fue registrada en las cuentas: "Ingresos por Inversiones" y "Actualización de Inversiones" y que existe una duplicidad en la observación el SIN de Bs2.173.829.- en el análisis del Acápite "Actualización de Inversiones Permanentes Declarado como no Imponible", aspecto corroborado por esa Instancia, toda vez que la diferencia de Bs6.175.405.- constituye el total del ingreso por actualización de inversiones permanentes; sin embargo, ya se observó el monto de Bs2.371.353.- del importe total de Bs6.310.555,80 declarado como ingreso no imponible en el Anexo 7 "Determinación del IUE", por el mismo concepto.





- iv. Colige que el monto total por concepto de ingresos por actualización o reexpresión de las Inversiones Permanentes asciende a Bs6.175.405.- importe establecido de la comparación de saldos de la cuenta Inversiones Permanentes consignados en los Balances Generales de las gestiones 2012 y 2013, monto del cual Bs2.173.829.- ya fue observado en el análisis de los ingresos por actualización de inversiones declarado como no imponible en el Anexo 7; por consiguiente, se deja sin efecto la observación de Bs2.173.829.- por duplicidad y se mantiene firme el monto observado de Bs4.001.576.- (Bs6.175.405.- menos Bs2.173.829.-) por actualización de inversiones permanentes.
- v. Señala que la Compañía Industrial de Tabacos SA., en virtud al Anexo B del contrato suscrito con Philip Morris Products SA. (Fabriques de Tabac Reunies SA.) cancela regalías del 8% sobre las ventas netas por concepto de marca de cigarrillo L&M, durante la gestión 2013 efectuó el pago de Bs7.875.718,37 habiendo efectuado la retención de Bs984.465.- correspondiente al 12,5% por el IUE-BE, en sujeción a los Artículos 4, Inciso b) y 34 del Decreto Supremo N° 24051, según los registros contables del contribuyente los importes totales de las regalías, determinadas fueron registrados en una cuenta de gasto y los montos por concepto de retención en una cuenta por pagar.
- vi. Manifiesta que en el presente caso, el Sujeto Pasivo se constituye en agente de retención, conforme el Artículo 34 del Decreto Supremo N° 24051 ese hecho que no implica el desconocimiento del gasto por la retención efectuada, considerando que se trata de dos operaciones, la determinación del importe de la regalía que constituye gasto para la Empresa, que asciende a Bs7.875.718,37 equivalente al 8% de las ventas de los cigarrillos L&M, y por otro, la retención por IUE-BE de Bs984.465.- correspondiente al 12,5% sobre el importe mencionado, esto en cumplimiento de la calidad de agente de retención dispuesto por la norma; por consiguiente, la remisión a Philip Morris (Fabriques de Tabac Reunies) del monto neto de retención de Bs6.891.253,37 y el pago de la retención de Bs984.465.- mediante F-530 IUE-BE respalda el gasto total por regalías canceladas, importe total que además cuenta con la conformidad de parte beneficiario exterior, según se evidencia de las facturas emitidas por Philip Morris Products. SA.



- vii. Explica que el Gross up consiste en practicar la retención sobre un importe neto el Impuesto respectivo, a objeto de que el beneficiario reciba el importe total neto, define el término Gross Up como tener la entrada del dinero (sin impuestos) por un pago y lo relaciona con las ventas de bienes y servicios que realizan las personas que no están obligados a emitir factura que en el presente caso no se dio, toda vez que la retención del 12,5% se efectuó sobre el monto bruto establecido como regalía de los cigarrillos L&M, que constituye un gasto para el recurrente, quien no asumió el pago de Impuestos, sino actuó de Agente de Retención, pagando en término la retención del IUE-BE y remitiendo el importe neto al beneficiario del exterior; en consecuencia, el importe de Bs984.465.- correspondiente a la retención del IUE-BE, forma parte de las regalías canceladas, por tanto es un gasto deducible a efecto de la Determinación de la Base Imponible del IUE; por consiguiente, deja sin efecto la observación realizada por la Administración Tributaria por este concepto.
- viii. Sobre la prueba presentada con juramento de reciente obtención, consistente en fotocopia legalizada del contrato suscrito con Philip Morris Products SA. y Enmiendas al mismo, traducidos al idioma español y fotocopias legalizadas del formulario 185 Declaración Jurada Información Mensual del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), correspondiente a los períodos fiscales abril 2012 a marzo 2013; se debe mencionar que el convenio y la adenda respectiva fueron considerados en el análisis efectuado, toda vez que cursa en antecedentes administrativos fotocopia de los mismos; las fotocopias de los F-185 ICE no fueron tomadas en cuenta debido a que la Administración Tributaria no observó la determinación del monto de la regalía remitida al exterior, sino el IUE-BE retenido sobre este concepto.
- ix. Señala que la Compañía Industrial de Tabacos SA., no acreditó en la gestión fiscalizada los ingresos obtenidos por actualización de las inversiones permanentes, adecuando de esta forma su accionar a la Contravención de Omisión de Pago, establecida en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB); concordante con el Artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310 (CTB), que asciende a 2.179.577 UFV, monto del cual el contribuyente el 21 de diciembre de 2015, mediante Boleta de Pago F-1000, con Número de Orden 2956726980, efectuó el pago de Bs385.336.- equivalente a 183.766 UFV, importe que fue considerado como pago a cuenta, resultando un saldo pendiente de pago por sanción de 1.995.810 UFV; sin embargo, tomando en cuenta





que como resultado del análisis realizado en acápite anteriores, ésta Instancia Recursiva revocó el importe de 426.605.UFV por IUE omitido de la gestión fiscalizada, también corresponde dejar sin efecto la sanción por Omisión de Pago en ese monto, toda vez que dicha multa equivale al 100% del Tributo Omitido; en ese contexto, se modifica la citada sanción a 1.569.205 UFV (1.995.810 UFV menos 426.605 UFV).

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X, determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo N° 29894, 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**, entes 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 1 de julio y el 8 de julio de 2016, mediante notas ARITLP-SC-JER-0371/2016 y ARITLP-SC-OF-0107/2016 de 1 de julio y el 8 de julio de 2016 respectivamente, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0046/2016 (fs. 1-313 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 5 de julio de 2016 (fs. 314-315 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 6 de julio de 2016 (fs. 316 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el

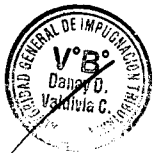


Parágrafo III, Artículo 210 del Código Tributario Boliviano, vence el **29 de agosto de 2016**; por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo establecido.

## CONSIDERANDO IV:

### IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 8 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria notificó mediante cédula, a Mario Roberto Barragán Arce representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., con la Orden de Fiscalización N° 14990100248, cuyo alcance comprende la revisión del IVA, IT, ICE e IUE correspondiente a los períodos fiscales abril de 2012 a Marzo de 2013; y el Requerimiento según el cual solicitó la presentación de la documentación pertinente y otra adicional detallada en el requerimiento de documentación N° 14290900134 (fs. 3, 5-11 de antecedentes administrativos c.1).
- ii. El 12 de septiembre de 2014, Javier Mauricio Miranda Urquizo representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., mediante memorial solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación; la que fue aceptada por la Administración Tributaria mediante Auto N° 25-0434-2014, de 16 de septiembre de 2014, que determinó ampliar el plazo de presentación de documentos hasta el 29 de septiembre de 2014 (fs. 21-22 de antecedentes administrativos c.1).
- iii. El 29 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria emitió el Acta de Entrega de Documentos, en el que detalló la documentación presentada por el Sujeto Pasivo (fs. 23 de antecedentes administrativos c.1).
- iv. El 9 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria notificó mediante cédula, a Mario Roberto Barragán Arce representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., con el Requerimiento N° 00097850 y Anexo A, mediante el cual solicitó la presentación de documentación adicional (fs. 26-31 de antecedentes administrativos c.1).
- v. El 15 de diciembre de 2014, Javier Mauricio Miranda Urquizo representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., mediante memorial solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación; la que fue aceptada por la Administración





Tributaria mediante Auto N° 25-0633-2014, de 17 de diciembre de 2014, determinando ampliar el plazo de presentación de documentos hasta el 26 de diciembre de 2014 (fs. 33-37 de antecedentes administrativos c.1).

- vi. El 16 de junio de 2015, la Administración Tributaria labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 125387, por el incumplimiento a la entrega de toda la documentación requerida por la Administración Tributaria durante el Procedimiento de Fiscalización, sancionando con 3.000 UFV; el 4 de septiembre de 2015, se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 125577, 125578, 125579, 125580, 125581, 125582, 125583, 125584, 125585, 125586, 125587 y 125588, por presentación con errores del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV de los períodos fiscales abril 2012 a marzo 2013, aplicando una sanción de 150 UFV por cada Acta; las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 125677, 125678, 125679, 125680, 125681, 125682, 125683, 125684, 125685, 125686, 125687 y 125688, por incumplimiento de presentación de toda la información a través del módulo Bancarización Da Vinci de los períodos fiscales abril 2012 a marzo 2013, aplicando una multa de 450 UFV por Acta; las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 125287, 125288, 125289, 125290, 125291, 125292, 125293, 125294, 125295, 125297, 125298 y 125299, por presentación de información con errores a través del módulo Bancarización Da Vinci de los períodos fiscales abril 2012 a marzo 2013, aplicando una multa de 300 UFV por Acta (fs. 2236, 2028-2039, 2105-2116 y 2167-2178 de antecedentes administrativos c.11 y c.12).
- vii. El 4 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/FE/IA/0012/2015 según el cual, observa la existencia de **Ingresos no Declarados**, -entre otros- relativos a la actualización de las *inversiones permanentes* declarado como ingreso no imponible Bs2.173.829.- que debió ser registrado como cuenta de ingreso según el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 que dispone que sólo constituyen ingresos no imponibles los rendimientos de inversiones y no así las actualizaciones; también observa, la actualización de las *inversiones permanentes* de Bs6.175.405.- cuya variación por actualización y contra cuenta debió afectar una cuenta de ingresos, situación que no se verifica en los Estados Financieros ya que



fueron afectadas cuentas patrimoniales, en la cuenta ajuste valoración VPP *inversiones permanentes*, y en la gestión 2013 se incrementó la actualización en el resultado de la gestión 2013 afectando los resultados acumulados, verificando que dicho importe no fue declarado como ingreso imponible, contraviniendo lo establecido en el Numeral 1.1 de la norma de contabilidad N° 7 y los Artículos 36, 37, 40 y 47 de la Ley N° 843 (TO). Con relación de los **gastos** -entre otros- por concepto de retenciones, verificó que corresponden a importes retenidos a proveedores del exterior y no pueden ser registrados ni formar parte del gasto; determinando al efecto un adeudo tributario de 12.646.748 UFV equivalente a Bs26.228.611.- importe que incluye Tributo Omitido, Intereses, Sanción y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, correspondiente al IVA, IT, IUE e IUE-BE de la gestión fiscal que cierra a marzo de 2013 (fs. 2263-2287 de antecedentes administrativos c.12).

- viii. El 24 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria, notificó personalmente, a Mario Roberto Barragán Arce representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., con la Vista de Cargo N° 32-0271-2015 (CITE: SIN/GGLP/DF/VC/0267/2015) de 4 de septiembre de 2015, mediante la cual estableció preliminarmente la deuda tributaria sobre Base Cierta de 12.646.748 UFV equivalente a Bs26.228.611.- importe que incluye Tributo Omitido, Intereses, Sanción y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, correspondiente al IVA, IT, IUE e IUE-BE de la gestión fiscal que cierra a marzo de 2013 (fs. 2346-2433 de antecedentes administrativos c.12 y c.13).
- ix. El 26 de octubre de 2015, Javier Miranda Urquiza representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., mediante memorial presentó descargos a la Vista de Cargo, ratificó toda la documentación presentada en la etapa de fiscalización, anunció la presentación posterior de pruebas hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa y solicitó señalamiento de día y hora para audiencia de exposición de descargos que se llevó a cabo el 17 de noviembre de 2015 a horas 9:30 en atención al Proveído N° 24-0686-2015, de 3 de noviembre de 2015 y según consta en el Acta emitida en la fecha (fs. 2439-2480 de antecedentes administrativo c.13).
- x. El 18 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLP/DJCC/UTJ/INF-C/0050/2015, el mismo que concluye que vencido el plazo establecido por el Artículo 98 de la Ley N° 2492 (CTB), se pudo





evidenciar que el contribuyente presentó descargos que desvirtuán parcialmente establecidos en la Vista de Cargo N° 32-0271-2015 (CITE: SIN/GGLP/DF/VC/0267/2015), de 4 de septiembre de 2015 (fs. 15198-15244 de antecedentes administrativos c.76 y c.77).

- xi. El 24 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Mario Roberto Barragán Arce representante de la Compañía Industrial de Tabacos SA., con la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 (CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RD/0049/2015), de 21 de diciembre de 2015, que resuelve intimar al contribuyente para el pago de 3.553.397 UFV equivalente a Bs7.451.049.- importe que incluye el Tributo Omitido, Interés y Sanción por Omisión de Pago correspondiente al IUE, señala que fueron pagadas las Multas por Incumplimiento de Deberes Formales y la deuda tributaria determinar por el IVA y el IT; de igual forma, declara la inexistencia de Tributo Omitido al no existir diferencia en el ICE y el IUE BE (fs. 15246-15317 y 15319 de antecedentes administrativos c.77).

## **IV.2. Alegatos de las Partes.**

### **IV.2.1 Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Carlos Yamil Cuevas Urquiola, según la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0342-16, de 8 de julio de 2016 (fs. 386-388 y 473-475 del expediente) mediante memorial de 2 y 9 de agosto de 2016 (fs. 389 y 476-481 del expediente), ratificándose en todos los extremos señalados en el memorial de interposición de Recurso Jerárquico, además señala lo siguiente:

- i. Manifiesta que con la exposición del cuadro expuesto por el Sujeto Pasivo en el Recurso de Alzada, trata de tergiversar los cargos, con argumentos alejados de la verdad, ya que el importe de Bs12.657.733.- fue efectivamente abonado, no existiendo la duplicidad reclamada; de igual forma, indica que correspondía declararse como Ingreso No Imponible el importe de Bs4.136.727.- por rendimiento de inversiones, por lo que no es correcto el fallo de la ARIT; por otra parte, el importe de Bs6.175.405.- corresponde ser ratificado ya que el contribuyente incrementó



directamente su cuenta patrimonial, y ese pago no fue sujeto de ningún impuesto, al tratarse de actualizaciones que debieron ser declaradas como ingreso imponible del IUE según las Normas Contables 3 y 7, reiterando la inexistencia de duplicidad.

- ii. Aclara que el importe de Bs6.347.177.- según libros, es el saldo inicial de la cuenta patrimonial, pero en el Balance General no se verifica ese importe, demostrando con ello, que dicho importe fue originado en la gestión 2013, y en ella se encuentra registrado el importe de Actualización de Inversiones de Bs6.175.405.- concluyendo que es en esa cuenta donde el contribuyente oculta el ingreso imposible por Actualización. Expone a continuación, un cuadro que señala un saldo inicial ajustado a cierre de gestión y advierte que en los asientos contables que presenta el contribuyente como parte de sus argumentos, muestra como incrementa la cuenta inversiones permanentes por efectos de la actualización, aclarando que los ingresos por acción, debió afectar la cuenta de ingresos.
- iii. Transcribe el contenido de las notas a los Estados Financieros y señala, que los rendimientos están alcanzados por el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051, indica que las Inversiones Permanentes son rubros no monetarios sujetas a la Norma Contable 3 (numeral 9) y que para la valuación se toma en cuenta la Norma de contabilidad 7 y que el importe de la valuación determinado en base al Valor Patrimonial Proporcional, es un ingreso imponible del IUE.
- iv. Aclara que la Valuación de Inversiones está en función a la cantidad de acciones, dichos ajustes se realizan periódicamente para reflejar los cambios de la participación del inversionista, esos cambios se registran en la cuenta de inversión y afecta a una cuenta de resultado; el rendimiento de inversión (dividendos) es el porcentaje ganado de las utilidades después de Impuestos, que según el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 son ingresos no imponibles del IUE; quedando claro que la Administración Tributaria, valoró dos aspectos distintos entre sí, identificándose en consecuencia ingresos no declarados por actualización considerando la cantidad de acciones, el valor de cada acción que está dado por el VPP cuyo resultado fue contrastado con el importe de las Inversiones Permanentes de la gestión 2012; concluyendo que las actualizaciones no están contempladas en la citada normativa.





- v. Resalta que no es correcto considerar las actualizaciones como una renta percibida, y observa los ejemplos expuestos por el Sujeto Pasivo en el Recurso de Alzada; de igual forma argumenta que el Decreto Supremo N° 28387 no guarda relación con el hecho de que las normas contables no son normas legales e indica que el Sujeto Pasivo no considera lo dispuesto en los Artículos 35 y 48 del Decreto Supremo N° 24051; 47, Parágrafo III de la Ley N° 843 (TO); 36 de la RA N° 05-0041-99, y 1 de la RND N° 10-002-08; aclara que el procedimiento de reexpresión de los rubros no monetarios a los que se refiere el Decreto Supremo N° 29387, se refiere al ajuste, utilizando el VPP y de esta forma establecer correctamente la base de cálculo para la determinación del IUE.
- vi. Observa que la cuenta Inversiones Permanentes se encuentra expuesta en el Activo no corriente, según los Estados Financieros mismos que se encuentran firmados por el gerente financiero, reiterando que la actualización no está registrada en una cuenta de ingreso imponible. Adicionalmente indica, que el saldo inicial de la cuenta ajuste en valoración VPP en AIDISA no forma parte del saldo de la gestión anterior, por tanto es un ajuste de las inversiones por actualizaciones realizadas en la gestión 2013.

#### **IV.2.2. Alegatos del Sujeto Pasivo.**

La Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA), representada por Javier Mauricio Miranda Urquiza, en mérito al Testimonio de Poder N° 711/2013, de 8 de mayo de 2013 (fs. 74-82 vta. del expediente), en audiencia Pública, presentó alegatos orales (fs. 506-547 del expediente); señalando los mismos argumentos de su Recurso Jerárquico, acompañando con ejemplos pedagógicos.

#### **IV.3. Antecedentes de derecho.**

##### ***i. Código Tributario Boliviano (CTB).***

##### ***Artículo 14. (Inoponibilidad).***

- 1. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho.*



**Artículo 25. (Sustituto).** Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco.
2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.

**Artículo 66. (Facultades Específicas).** La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; (...).

**Artículo 100. (Ejercicio de la Facultad).** La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación.

**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 36.** Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables, que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera. La reglamentación establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.





**Artículo 47.** La Utilidad Neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a - impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores-supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

**iii. Decreto Supremo N° 24051, de 31 de diciembre de 2005, Reglamento al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).**

**Artículo 7. (Determinación).** Para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la Ley y este Reglamento.

**Artículo 8. (Regla general).** Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el Artículo precedente, se considerarán comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

**Artículo 14. (Tributos).** Son deducibles los tributos efectivamente pagados por la empresa, como contribuyente directo de los mismos, por concepto de:

- Impuesto a las Transacciones. Esta deducción únicamente alcanza al Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado y no al compensado con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el Título IV de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).
- Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el Artículo 2° de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994.
- Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes, establecido en



el Título XI de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), en los casos en que la empresa sea la beneficiaria de estas transmisiones.

- Tasas y Patentes Municipales aprobadas conforme a las previsiones constitucionales.
- Patentes mineras, derechos de monte y regalías madereras.
- En el caso de las empresas petroleras, son también deducibles los pagos que realicen por concepto de regalías, derechos de área y otras cargas fiscales específicas por explotación de recursos hidrocarbúricos en Bolivia. Esta disposición alcanza únicamente a los Contratos de Operación o Asociación celebrados después del 31° de diciembre de 1994, o adecuados al régimen general de la Ley N 843.

(Texto Ordenado en 1995) después de la indicada fecha.

No son deducibles las multas y accesorios (excepto intereses y mantenimiento de valor) originados en la morosidad de estos tributos o en el incumplimiento de Deberes Formales previstos en el Código Tributario El Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, son también deducibles:

- El Impuesto al Valor Agregado incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo.
- El Impuesto a los Consumos Específicos consignado por separado en las facturas por las compras alcanzadas por dicho impuesto, en los casos que éste no resulta recuperable por el contribuyente.

**Artículo 31. (Base Imponible).** El sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto. El monto resultante, determinado de acuerdo al Artículo 7° del presente reglamento, constituirá la Base Imponible del impuesto.

**Artículo 35. (Normas Generales).** Los sujetos obligados a llevar registros contables, definidos en el Artículo 3 del presente reglamento, deben llevarlos cumpliendo, en cuanto a su número y a los requisitos que deben observar para su llenado, las





disposiciones contenidas sobre la materia en el Código de Comercio para determinar los resultados en su movimiento financiero contable imputables al año fiscal. Los Estados Financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el Artículo 48 de este Reglamento.

Las empresas industriales deben registrar además el movimiento de materias primas, productos en proceso y productos terminados, con especificación de unidad de medida y costos, de acuerdo con las normas de contabilidad de aceptación generalizada en el país según lo mencionado en el párrafo anterior.

(...)

**Artículo 48.** Previa autorización de la Secretaría Nacional de Hacienda, la Administración Tributaria pondrá en vigencia con carácter general, mediante normas administrativas pertinentes, la aplicación de las Normas Técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia que éste eleve a su consideración respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relativos a la determinación de la base imponible de este impuesto.

**iv. Decreto Supremo N° 29387, de 19 de diciembre de 2007, Modificación Reglamento al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).**

**Artículo 2. (Modificación del Decreto Supremo N° 24051).** I. Se modifica el Artículo 16 del Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995, quedando redactado de la siguiente forma:

**“Artículo 16. (Diferencias de cambio).** Para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera o moneda nacional con mantenimiento de valor, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6, revisada y modificada por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, en fecha 8 de septiembre de 2007”.

II. Se modifica el Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051, quedando redactado de la siguiente forma:

**“Artículo 38. (Expresión de valores en Moneda Constante).** Los Estados Financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la



*utilidad neta imponible, serán expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la reexpresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda" UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N° 3 (Estados Financieros a moneda constante - ajuste por inflación) revisada y modificada en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad? CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia".*

#### **IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1051/2016, de 25 de agosto 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 la Resolución del Recurso de Alzada revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 (CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RD/0049/2015), de 21 de diciembre de 2015, dejando sin efecto el IUE de 426.605 UFV más intereses y Sanción por Omisión de Pago y manteniendo firme y subsistente el IUE omitido de 834.138 UFV más intereses, así como la Sanción por Omisión de Pago de 1.569.205 UFV por la gestión fiscal 2013 (abril 2012 a marzo 2013), y siendo que ante esta instancia las dos partes expusieron sus agravios en el fondo, corresponde efectuar el análisis sobre los ajustes de ingresos y gastos que fueron expresamente reclamados tanto por el Sujeto Pasivo como la Administración Tributaria.

##### **IV.4.2. Sobre la Determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).**

- i. Antes de ingresar a los agravios expresados por las partes en sus Recursos Jerárquicos, es pertinente citar el Artículo 36 de la Ley N° 843 (TO) que crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual; asimismo, el Artículo 47 de la citada Ley, establece que la Utilidad Neta Imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos





menos gastos de venta), los gastos necesarios para su obtención y conservación de fuente.

- ii. Así también el Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) en el Artículo 7 indica que para establecer la Utilidad Neta sujeta al Impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la Ley y ese Reglamento; el Artículo 35 establece que los Estados Financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en su Artículo 48.

#### **IV.4.2.1. Sobre los Ingresos no declarados para la determinación del IUE.**

- i. La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), tanto en su Recurso Jerárquico como en Alegatos manifiesta que la ARIT para Revocar parcialmente la Resolución Determinativa, tuvo que netear ambas observaciones, no obstante aclara que no existe duplicidad, ya que cada importe tiene una contra cuenta que no se encuentra neteada y corresponde a un importe observado de Bs8.349.234.-; sobre la observación de Bs2.173.829.- señala que identificó dos asientos contables que demuestran que es incorrecto revocar el importe de Bs2.173.829.-; en el asiento contable 1, el importe de Bs2.173.829.- originalmente fue registrado en la cuenta patrimonial "*Ajuste en Valoración VPP en AIDISA*" con la glosa "*Asiento por rendimiento en inversiones y complemento asiento por Rendimiento de Inversiones*" afectando la contra cuenta Acciones (Activo); en el asiento contable 2, la cuenta Patrimonial es ajustada totalmente pero el contribuyente reclasifica el importe de Bs2.173.829.- en una cuenta de ingreso "*Actualización de Inversiones*"; finalmente verificó que el importe de Bs2.173.829.- más Bs4.136.727.- registrada en la cuenta "*Ingresos por Inversión*" da como resultado Bs6.310.556.- declarado por el contribuyente como "*Ingreso no Imponible*" por corresponder a rendimientos de inversión. Considera, que el importe de Bs4.136.727.- corresponde a Rendimientos o Ingresos por Inversión por lo que el importe de Bs2.173.829.- debe mantenerse observado ya que corresponde a un Ingreso no imponible declarado en exceso



- ii. Manifiesta que la observación de Bs6.175.405.- se origina en la diferencia interanual de la cuenta "Inversiones Permanentes" (2012 y 2013), que corresponde a la Valoración o Actuación VPP según lo establecido en la Norma Contable 7 y la contra cuenta utilizada es una cuenta patrimonial y no una cuenta de ingresos gravados; el Mayor de la cuenta "Ajuste en Valoración VPP en AIDISA" (Cuenta Patrimonial), consigna un importe de Bs6.347.176.80 saldo inicial, no obstante en los Estados Financieros de la gestión 2012, dicha cuenta no consigna ningún importe, de lo que deduce que fue apropiado en la gestión 2013; expone un asiento contable y señala que de la glosa verificó que la cuenta "Resultados Acumulados" contiene el importe de Bs6.175.405.- y fue afectada por la Valoración o actualización de las Inversiones Permanentes mediante el índice VPP, importe que debió ser registrado y declarado por el contribuyente como un Ingreso Gravado por el IUE y ser registrado en una cuenta patrimonial.
- iii. Indica que el importe de Bs8.349.234.- corresponde a ingresos no declarados (Bs2.173.829.- + Bs6.175.405.-) afectación al fisco, ya que la ARIT efectuó una valoración incorrecta de los antecedentes administrativos correspondientes a la Resolución Determinativa, ya que no existe duplicidad en las observaciones.
- iv. En alegatos señala, que verificó un importe abonado de Bs12.657.733.- por lo que no existe duplicidad; correspondía declararse como Ingreso No Imponible Bs4.136.727.- por rendimiento de inversiones, por lo que no es correcto el fallo de la ARIT; el importe de Bs6.175.405.- corresponde ser ratificado ya que el contribuyente incrementó directamente su cuenta patrimonial, y ese pago no fue sujeto de ningún Impuesto pues se trata de actualizaciones que debieron ser declaradas como ingreso imponible del IUE según las Normas Contables 3 y 7.
- v. Aclara que la cuenta patrimonial se origina en el importe de Bs6.347.177.- que según libros se registra como saldo inicial de dicha cuenta, pero en el Balance General al 31 de diciembre de 2012 no se verifica ese importe, demostrándose que dicho importe fue originado en la gestión 2013, y en ella se encuentra registrado el importe de Actualización de Inversiones de Bs6.175.405.- es decir, es en esa cuenta donde el contribuyente oculta el ingreso imponible por Actualización; expone a continuación un cuadro que señala un saldo inicial ajustado a cierre de gestión. Advierte, que en los asientos contables que presenta el contribuyente como parte de sus argumentos,





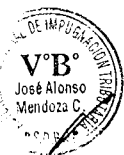
claramente se verifica como incrementa la cuenta inversiones permanentes con los incrementos que se dan por efectos de la actualización, asimismo los ingresos por acción debió afectar la cuenta de ingresos.

- vi. Menciona que las Inversiones Permanentes son rubros no monetarios sujetas a la Norma Contable 3 (numeral 9) para la valuación se toma en cuenta la Norma de contabilidad 7 y el importe de la valuación determinado en base al Valor Patrimonial Proporcional, es un ingreso imponible del IUE; aclara que la Valuación de Inversiones está en función a la cantidad de acciones, ajustes que se realizan periódicamente para reflejar los cambios en la participación del inversionista en los activos, esos cambios se registran en la cuenta de inversión y afecta a una cuenta de resultado; el rendimiento de inversión (dividendos) es el porcentaje ganado de las utilidades después de Impuestos, que según el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 son ingresos no imponibles del IUE, quedando claro que se valoraron dos aspectos, concluyendo que las actualizaciones no están contempladas en la citada normativa.
- vii. Resalta que no es correcto considerar las actualizaciones como una renta percibida; observa que el Decreto Supremo N° 28387 citado por el Sujeto Pasivo, no guarda relación con el hecho de que las normas contables no son normas legales, sin embargo lo dispuesto en los Artículos 35 y 48 del Decreto Supremo N° 24051; 47 Parágrafo III de la Ley N° 843 (TO); 36 de la RA N° 05-0041-99, y 1 de la RND N° 10-002-08; aclara que el procedimiento de reexpresión de los rubros no monetarios se sujetan a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 29387. Observa, que la cuenta Inversiones Permanentes se encuentra expuesta en el Activo no corriente, documento que se encuentra firmado por el gerente financiero.
- viii. Por su parte la Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA), en su Recurso Jerárquico y en alegatos señaló con relación a la observación *Actualización de las inversiones permanentes declarado como ingreso no imponible en el Anexo 7 - Importe observado Bs2.173.829.-*, que la Administración Tributaria identificó el importe de Bs6.310.556.- declarado como un ingreso no imponible del IUE, observando únicamente Bs2.173.829.- dando por bien hecho el importe de Bs4.136.727.-; explica que el importe de Bs6.310.556.- está conformado por las cuentas 60501010 *Ingresos por Inversión* y 60501011 *Actualización por Inversiones*,



aclara que fue observada la cuenta "Actualización de inversiones" por Bs2.173.828,80 bajo el criterio de que el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 no contempla dentro de su alcance a las "actualizaciones" de las inversiones en empresas que a su vez sean Sujetos Pasivos del IUE, pero sí a los rendimientos.

- ix. Advierte que la Administración Tributaria observó la variación de saldos de la cuenta de "Inversiones permanentes" identificando una diferencia de Bs6.175.405.- importe que en su equivocado criterio nunca fue registrado como un ingreso; sin tomar en cuenta que duplicó su observación; aclara que Bs6,175,405.- y Bs6.310.556.- corresponden al mismo registro, pero desde el punto de vista de la cuenta de acciones y, la diferencia entre ambos, que asciende a Bs135.150.-, se origina por el registro con saldo deudor en la Cuenta Acciones y el registro en la Cuenta Provisiones para Desvalorización de Acciones Telefónicas (cuenta reguladora de activo), siendo evidente que el importe de Bs2,173.829.- se halla duplicado en la segunda observación tal como lo indica la ARIT instancia que dejó sin efecto el importe de Bs2.173.829.- pero mantuvo el reparo por la diferencia de Bs4.001.576.- (Bs6.175.405.- menos Bs2.173.829.-), cuando debió retirarse del cargo todo el reparo, pues es evidente que la segunda observación tiene relación con la primera, ello más allá de la interpretación con relación al alcance del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) malinterpretado por la Instancia Administrativa y Recursiva, restringiendo su alcance, y por ende vulnerando los Principios de Capacidad Contributiva, de igualdad y de "no confiscatoriedad".
- x. Expone el registro de las Inversiones Permanentes que dieron lugar a las observaciones, explica que es accionista de cinco empresas, de las cuales únicamente ejerce control en la Empresa AIDISA Bolivia SA., por lo que el registro de los ingresos por inversión y la actualización de inversiones se registran de manera separada a los resultados de las otras Empresas en las cuales no ejerce control (Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.), expone en un cuadro la variación del VPP de las inversiones permanentes de las gestiones 2012 y 2013 que alcanza a Bs6.310.556.- que está compuesto por la sumatoria de la variación del Valor Patrimonial Proporcional (VPP) de la gestión anterior versus la gestión fiscalizada, respecto a las inversiones permanentes sobre las cuales se ejerce control y las





inversiones permanentes en las cuales no ejerce control, menciona que la valoración del patrimonio, tiene como respaldo notas que fueron presentadas como prueba dentro de la etapa administrativa.

- xi. Presenta los asientos de registro de los rendimientos generados por esas inversiones: en el primer asiento, registra un incremento en la cuenta *Acciones* (cuenta de activo que forma parte de la denominación "*Inversiones Permanentes*" en las notas de los EEFF) y la contra cuenta *Ingresos por Inversión* (cuenta de ingresos) también se ve incrementada, correspondiente al registro por el Rendimiento de Inversiones Permanentes en las Empresas Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.; en el segundo asiento, registra un incremento en la cuenta *Acciones*, contra las cuentas *Ingresos por Inversión* y *Ajuste en Valoración VPP en AIDISA* que se ven incrementadas por el rendimiento de inversiones permanentes en la Empresa AIDISA Bolivia SA.
- xii. En el tercer asiento registra un incremento en la cuenta *Ajuste Gest. Anteriores* (cuenta de Egresos), por otra parte se afecta la contra cuenta *Provisión por desvalorización Acciones telefónicas* (cuenta regularizadora de activos que forma parte de la denominación "Inversiones Permanentes" en las notas de los EEFF), la cual se ve incrementada; finalmente, se afecta la cuenta *Acciones* que se ve disminuida; debido al ajuste por reexpresión de las acciones telefónicas a valor de mercado, aclara que la cuenta *Ajuste Gest. Anteriores* (cuenta de Egresos) ha sido considerado como gasto no deducible; en el cuarto asiento registra un incremento en la cuenta *Acciones*, contra las cuenta *Ingresos por Inversión* y *Ajuste en Valoración VPP en AIDISA*, que se incrementan, ese asiento es un registro complementario al segundo asiento por el rendimiento de inversiones permanentes en la Empresa AIDISA Bolivia SA.
- xiii. Continúa con la exposición de asientos contables, en el quinto asiento registra un incremento en la cuenta *Acciones* y la contra cuenta *Ingresos por Inversión* es un registro complementario al primer asiento por el rendimiento de inversiones permanentes en las empresas Banco Industrial SA., Bolivian American Tobacco SA., Sociedad Hotelera Los Tajibos SA. y Alianza Vida Seguros y Reaseguros SA.; en el



sexto asiento registra una disminución en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA*, contra la cuenta *Actualización de inversiones* se ve incrementada, el asiento corresponde a la reclasificación de cuentas, mediante la cual los registros de esta cuenta patrimonial, pasan a la cuenta de ingresos, acción que no tiene efecto alguno sobre la cuenta *Acciones*; en el séptimo asiento registra una disminución en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA* y la contra cuenta *Resultados Acumulados* se ve incrementada, ese asiento corresponde a una reclasificación de cuentas, mediante la cual el saldo que se tenían en la cuenta *Ajuste en valoración VPP en AIDISA*, pasan a registrarse en la cuenta *Resultados Acumulados*, ese registro no tiene efecto alguno sobre la cuenta *Acciones*. De todos los asientos contables detallados expone los mayores de cada cuenta.

- xiv. Aclara que la denominación "*Inversiones Permanentes*", según las Notas a los Estados Financieros de la gestión 2012-2013, se refieren a acciones, en las cuales la Sociedad ejerce control y otras en las que no ejerce control; transcribe el contenido de las notas a los Estados Financieros correspondiente a Certificados de aportación, señalando que al 31 de marzo de 2013, la gerencia de la Sociedad decidió que se valúen a valor de mercado (USD 600 Cotel y USD 500 Cotas), para lo cual se mantiene una cuenta regularizadora denominada "Previsión por desvalorización acciones telefónicas"; puntualiza que las cuentas *Acciones* (N° 10401001) y *Previsión por Desvalorización de Acciones telefónicas* (N° 20302003), se encuentran agrupadas en "Inversiones Permanentes", ésta última no es una cuenta contable, sino una denominación en las Notas a los Estados Financieros.
- xv. Manifiesta que es fundamental analizar el origen, contenido y alcance del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE), que establece claramente que al momento de determinar la Base Imponible del IUE, el Sujeto Pasivo excluirá las rentas percibidas de otras Empresas en carácter de distribución, debido a que desde el punto de vista económico los dividendos y cualquier forma de beneficio resultante de esa misma inversión es para sus perceptores, la renta originada en esa inversión y, por tanto, no se diferencian mayormente de los intereses, regalías y otros conceptos incluidos en la base del Impuesto; por lo que la carga tributaria en cabeza de la sociedad que genera y produce la renta, no debe tributarse nuevamente en cabeza del accionista, por un Principio de Neutralidad Económica, con el fin de evitar una "pluri imposición" interna,





realiza un análisis doctrinal en cuya conclusión señala que según el Principio de Eficiencia, los rendimientos como los ajustes ligados a estos, no pueden tributar doblemente por un mismo hecho gravado, lo cual vulnera el Principio de Capacidad contributiva y el Principio de Eficiencia en materia tributaria.

- xvi. Analiza los términos: renta, percibida y en carácter de distribución; la renta según el Primer Párrafo del Artículo 40 de la Ley N° 843 (TO) hace referencia a cualquier tipo de ganancia, utilidad, renta, beneficio y otros, que surja de los Estados Financieros, por lo que los ajustes por actualización de inversiones es una utilidad que surge de los Estados Financieros, que se registran en cumplimiento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados específicamente de acuerdo a la Norma Contable N° 7; por “percibida ” según el primer final del Artículo 46 de la Ley N° 843 (TO), hace referencia a “pago” o “percepción”, sin embargo, más adelante incluye el concepto de “acreditación”, dentro del criterio de lo percibido se incluye a los ingresos (o gastos) que estando disponibles se han acreditado a favor del titular; dado que el patrimonio de una Empresa no es otra cosa que la expresión y el reconocimiento de las deudas de la Empresa hacia sus accionistas, resulta claro que cuando la Empresa Aidisa Bolivia SA. ha realizado ajustes a sus cuentas patrimoniales (cualesquiera que sean éstas), incrementándolas, ha reconocido instantáneamente una mayor deuda hacia sus accionistas (en este caso, CITSA y los demás accionistas), por ende, ha acreditado en favor de todos los accionistas, un registro contable incrementando el monto reconocido como una deuda hacia ellos y los ajustes o incrementos patrimoniales, cumplen con el requisito de haber sido acreditados en favor de los accionistas y por lo tanto en línea con el criterio de lo percibido, que se establece en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051.
- xvii. Indica que “(...) en carácter de distribución ” según el Diccionario de la Real Academia Española es la: “Acción y efecto de distribuir”, “Dividir algo entre varias personas, designando lo que a cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho, quedando claro que las rentas que le correspondan a la Empresa como cuota parte de las acciones que tenga en la sociedad distribuidora (en este caso, en Aidisa Bolivia SA.), en función a la “(...) regla o derecho”, que según nuestro Código de Comercio, no es otra que la cuota parte de las acciones que le corresponden a cada accionista. En suma, lo establecido en el Artículo 31 del Decreto Supremo N°



- 24051 "(...) las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución (...)" alcanza a las actualizaciones de inversiones permanentes y deben ser excluidas de la Base Imponible del IUE.
- xviii. Hace mención a otro concepto que no fue analizado por la ARIT referido a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario; menciona la doctrina propuesta por el profesor Alfredo Benítez y recomienda dar lectura al Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) de manera que no se obstruya el fin tributario de éste, ya que basados en los Principios de Capacidad Contributiva y Eficiencia Tributaria, las normas legales en materia tributaria deben acomodarse a los fines de la realidad económica; resalta el hecho de que la ARIT omitió emitir pronunciamiento sobre los elementos aportados durante el Recurso de Alzada, respecto a la **autonomía dogmática** del derecho tributario, considerando que a través de las definiciones contenidas en la normativa tributaria, se puede establecer claramente que las actualizaciones están contempladas en el citado Artículo 31, por lo que apartarse de esa posición, implicaría una doble e incluso múltiple imposición, sobre una misma renta.
- xix. Indica que la ARIT, omitió efectuar un verdadero análisis del Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051, ya que de manera general y sin ningún fundamento señaló que dicho Artículo excluye a los rendimientos "percibidos" y no así a las actualizaciones; pretende atribuirle a las inversiones permanentes la connotación de "cualquier activo" sujeto a ajustes por inflación, cuando existe una Norma de Contabilidad específica (Norma N° 7), que establece el tratamiento que se le debe dar a la valuación de inversiones permanentes, y desde el punto de vista tributario, existe un Artículo que establece que se debe excluir de la Base Imponible del IUE a las rentas percibidas de otras Empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la Empresa distribuidora de dichos ingresos sea Sujeto Pasivo de este Impuesto.
- xx. Señala que las Normas Contables son un conjunto de reglas que establecen y determinan de manera adecuada la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma de exposición no teniendo implicancia tributaria al no ser normas legales; cita lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 29387 y aclara que dicho Decreto no determina el tratamiento tributario de los ajustes por inflación, como





pretende la ARIT; observa que la Instancia de Alzada haya hecho prevalecer aspectos de orden eminentemente contable, en superposición y contraposición con el ordenamiento tributario; aduce que la contabilidad no genera el nacimiento de un Hecho Imponible, únicamente la Ley, en virtud del Artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB) que recoge el Principio de Legalidad o Reserva de Ley y el Artículo 16 del mismo cuerpo legal, que define al Hecho Generador o Imponible, cita el aporte doctrinal de José J. Ferreiro Lapatza, Osvaldo Soler y Augusto Fantozzi y señala que la contabilidad es un instrumento que tiene su propio fin, pero no puede confundirse con presupuestos de hecho que dan origen a obligaciones tributarias, por lo que es tarea de la Administración Tributaria utilizar todos los elementos que estén a su alcance para determinar la existencia de Hechos Imponibles.

- xxi. Vuelve a exponer los asientos contables registrados y los mayores de las cuentas y recalca la confusión que pudo tener el SIN al momento de revisar los registros contables, pues de acuerdo a su observación la variación del saldo en la cuenta Acciones debería haber afectado a cuentas de ingresos, y demostró que efectivamente fue afectada la cuenta de ingresos "Ingresos por Inversión", por otra parte, el SIN también establece que el contribuyente habría afectado cuentas patrimoniales en la cuenta Ajuste valoración VPP Inversiones Permanentes, para posteriormente afectar la cuenta Resultados Acumulados, verificándose por tanto que dicho importe no fue declarado como Ingreso Imponible del IUE, menciona la reclasificación realizada reiterando que no afectó la cuenta Acciones, ya que el único monto afectado fue Bs2.173.829.- que fue expuesto en la cuenta "Actualización de Inversiones" por lo que el saldo de Bs4.136.727.- de la cuenta Ingresos por Inversión no fue observado por el SIN, dejándole la ARIT en estado de indefensión.
- xxii. Al respecto el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) señala que para determinar la Base Imponible del IUE, el Sujeto Pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, **excluyendo de este cálculo** las rentas de fuente extranjera y **las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la Empresa distribuidora de dichos ingresos sea Sujeto Pasivo de este Impuesto**. El monto resultante, determinado de acuerdo al Artículo 7 del presente reglamento, constituirá la Base Imponible del Impuesto.



xxiii. Por lo señalado y tomando en cuenta que los agravios reclamados tanto por el Sujeto Pasivo como por la Administración Tributaria versan sobre el tratamiento de las actualizaciones de las inversiones y su incidencencia en la determinación de la Base Imponible del IUE, concordante con lo dispuesto en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE), corresponde en este punto realizar el análisis de los ingresos observados por actualización de las Inversiones Permanentes.

**IV.4.2.1.1. Sobre la Actualización de las Inversiones Permanentes declarado como Ingreso no imponible.**

- i. De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria elaboró el *Papel de Trabajo: Otros ingresos no declarados IUE gestión 2013* (fs. 1825 de antecedentes administrativos c.10) en el que -entre otros- observó Bs2.173.828.- debido a que el *“importe declarado en el Anexo 7 como Ingreso no Imponible, corresponde a la Actualización de Inversiones según, registros contables verificados”*; de igual forma, de la revisión del *“Anexo 7 - Información sobre ingresos y gastos computables para la determinación del IUE”* (fs. 1890 de antecedentes administrativos c.10) se tiene que la cuenta *“Ingresos por inversión ajustado”* que registra Bs6.310.555,80 fue calificada como “Ingresos no imponibles”; por otro lado, el Mayor de la cuenta *“60501010 - Ingresos por inversión”* registra un saldo acreedor de Bs4.136.727.90 (fs. 1891 de antecedentes administrativos c.10), al pié del cual, el Ente Fiscal realizó un “Cálculo Auxiliar” en el que determinó que el importe de Bs6.310.555.80 está constituido por Bs4.136.727,90 que es el saldo de la cuenta *“60501010 - Ingresos por inversión”* y Bs2.173.828.- que corresponde a la actualización de inversiones, según consta en el Mayor de la cuenta *“60501011 - Actualización de Inversiones”* en el que figura como saldo acreedor (fs. 1892 de antecedentes administrativos c.10 y fs. 9-10 de la carpeta de pruebas presentada por el Sujeto Pasivo).
- ii. Es importante mencionar que el saldo acreedor de Bs4.136.727,90, según el Mayor de la cuenta *“60501010 - Ingresos por inversión”* está compuesto por cuatro transacciones signadas con los Números 3144, 3150, 3334 y 3344, por Bs777.138.-, Bs1.594.215.-, Bs1.749.239.- y Bs16.135.- respectivamente; el Comprobante Contable en Bolivianos signado con N° Tran: 1224-3144, registra el rendimiento de inversiones que debita en la cuenta “10401001-Acciones” un importe de Bs777.138.-





y acredita a la cuenta "**60501010 Ingresos por inversión**" Bs777.138.-; el Comprobante Contable en Bolivianos signado con N° Tran: 1224-3150, registra el rendimiento de inversiones en AIDISA que debita en la cuenta "10401001-Acciones" un importe de Bs3.592.445.- y acredita a las cuentas "**60501010 Ingresos por inversión**" Bs1.594.215.- y "30103007 Ajuste en valoración en VPP AIDISA" Bs1.998.230.-; el Comprobante Contable en Bolivianos signado con N° Tran: 1224-3334, registra el complemento por rendimiento de inversiones en AIDISA, que debita en la cuenta "10401001-Acciones" un importe de Bs1.924.838.- y acredita a las cuentas "**60501010 Ingresos por inversión**" Bs1.749.239.- y "30103007 Ajuste en valoración en AIDISA" Bs175.599.-; por otro lado, según el Comprobante Contable en Bolivianos signado con N° Tran: 1224-3346, cuya glosa es **reclasificación** de cuenta ajuste VPP de AIDISA período 2012-2013, que debita en la cuenta "30103007 Ajuste en valoración en AIDISA" un importe de Bs2.173.828.80 y acredita a la cuenta "**60501011 Actualización de Inversiones**" Bs2.173.828,80 (fs. 1893-1895, 12599-12601, 12603-12604 de antecedentes administrativos c.10, c.76 y fs. 4-8, 12-15 de la carpeta de pruebas presentada por el Sujeto Pasivo).

iii. Por otro lado se tiene que para la valuación de las inversiones permanentes el Sujeto Pasivo utilizó el "**Método del valor patrimonial proporcional**" según dispone la Norma de Contabilidad N° 7 - Valuación de inversiones permanentes, aspecto respaldado por el Sujeto Pasivo con las notas de respuesta de las Empresas en las que tiene participación accionaria, habiendo determinado según el "*Cuadro de Valuación de VPP de las inversiones permanentes*" un "*total de inversiones permanentes*" de Bs6.310.556.- (fs. 12591-12597 de antecedentes administrativos c.76), importe que fue registrado en el Estado de Resultados elaborado al 31 de marzo de 2013, en las cuentas "60501010 Ingresos por inversión" Bs4.136.727.- y "**60501011 Actualización de Inversiones**" Bs2.173.828,80 del rubro "Otros Ingresos", no obstante se verifica que los importes fueron expresados con valores negativos (fs. 12590 de antecedentes administrativos c.76, fs. 47 de la carpeta de pruebas presentada por el Sujeto Pasivo).

iv. Al respecto es importante señalar que el Sujeto Pasivo imputó a la cuenta "**60501011 Actualización de Inversiones**" Bs2.173.828,80, que pertenece a la cuenta "**Otros Ingresos**", observada por la Administración Tributaria por haber sido clasificada



como "Ingresos no imponibles" junto con el importe de Bs4.136.727.- de la cuenta "60501010 Ingresos por inversión", que totaliza un importe de Bs6.310.556.-; en tal entendido, según lo dispuesto en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE) están excluidas de la Base Imponible del IUE las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea Sujeto Pasivo del Impuesto; en tal entendido al haber sido registrado Bs4.136.727.- en la cuenta "60501010 Ingresos por inversión", queda claro que se trata de rentas percibidas de otras Empresas en carácter de distribución, así también lo consideró la Administración Tributaria ya que únicamente observó el importe de Bs2.173.828,80 por la actuación.

- v. Es importante hacer notar que el Sujeto Pasivo registró la Actualización de Inversiones de Bs2.173.828,80 en la cuenta contable "**60501011 Actualización de Inversiones**"; en el entendido de que se trata de una actualización o ajuste contable a las "Inversiones Permanentes", entendida como una transacción u operación contable que se realiza al cierre del ejercicio contable con el fin de actualizar las cuentas, la contrapartida del ajuste de todos los rubros no monetarios se debe llevar a los resultados de la gestión que representara el efecto de la inflación, según lo dispuesto en las Normas Contables 3 y 6 y lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 29387.
- vi. Al respecto, es preciso considerar que el Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051 (modificado por el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 29387), establece que los Estados Financieros deben ser expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la re-expresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda - UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N° 3 (Estados Financieros a moneda constante - Ajuste por inflación - revisada y modificada a septiembre de 2007), que en sus Apartados **12. Contrapartidas del Ajuste** y **13. Secuencia para el ajuste**, establece que la contrapartida del ajuste de los rubros no monetarios, en caso de utilizarse el método de Ajuste por índices y también la Actualización por Valores corrientes o los Valores Corrientes Ajustados, debe llevarse a los resultados de la gestión en la cuenta: "*Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes*", y detalla los pasos a seguir para la reexpresión de los rubros no monetarios, determinando en primera instancia el





activo y el pasivo al inicio del período objeto de ajuste en moneda constante de esa fecha, mediante la reexpresión de las partidas que lo integran, cálculo de patrimonio al inicio del período objeto de ajuste, como diferencia entre activo y pasivo, debiendo determinarse el ajuste correspondiente al capital para su adecuada exposición como mantenimiento de capital financiero, registrándose la variación en la cuenta patrimonial asociada al capital, denominada "Ajuste de Capital"; asimismo, debe determinarse el ajuste del resto de las cuentas patrimoniales en la cuenta "Ajuste de reservas patrimoniales", excepto los resultados acumulados.

- vii. Respecto a lo señalado por el Sujeto Pasivo en el entendido de que si las actualizaciones de las inversiones permanentes, se consideran ingresos gravables a efectos del IUE implicaría una doble o múltiple imposición; no cursa en antecedentes documentación que muestre que ese importe ya hubiere sido objeto del pago de Impuestos.
- viii. De lo señalado, se advierte que las actualizaciones de los activos no monetarios, afecta a una cuenta de resultados, así como lo hizo el Sujeto Pasivo no obstante no consideró que la única exclusión de la Base Imponible del IUE dispuesta en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051 (RIUE), se refiere a las rentas percibidas; en el presente caso, las actualizaciones no constituyen rentas percibidas, tomando en cuenta que fueron realizadas para emitir los Estados Financieros ajustados a la realidad económica y financiera de la empresa, por lo tanto no pueden ser excluidas de la Base Imponible del IUE; en consecuencia, se confirma la observación realizada por el Ente Fiscal.
- ix. Con relación a la prueba presentada con juramento de reciente obtención, se tiene que de la lectura de la misma, consistente en el dictamen técnico emitido por un profesional, tiene carácter unilateral que de ninguna forma debe oponerse a lo dispuesto en la normativa tributaria nacional; por lo que la misma no desvirtúa las observaciones.

#### **IV.4.2.1.2. Sobre la Actualización de las Inversiones Permanentes.**

- i. De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria elaboró el *Papel de Trabajo: Otros ingresos no declarados IUE gestión*



2013 (fs. 1825 de antecedentes administrativos c.10) en el que -entre otros- observó Bs6.175.405.- por el ajuste por Valoración VPP de inversiones permanentes que fue registrado como ajuste en el patrimonio; según el cálculo auxiliar realizado por la Administración Tributaria en el Balance General (fs. 1898 de antecedentes administrativos c.10), dicho importe, proviene de la diferencia de Bs73.666.282.- y Bs67.490.877.-, es decir del saldo de la cuenta "Inversiones permanentes neto" y el saldo de la cuenta "Inversiones permanentes" del Activo no corriente, del Balance general al 31 de marzo de 2013 y al 31 de marzo de 2012 respectivamente (fs. 1900 de antecedentes administrativos c.10).

- ii. Según las Notas a los Estados Financieros 2012, la nota N° 9 – Inversiones Permanentes, registra un importe de **Bs67.490.877.-** compuesta por "*Certificados de aportación valuados al costo histórico*" por **Bs206.142.-** más "*Acciones valuadas a VPP*" por **Bs67.284.735.-**; en las Notas a los Estados Financieros 2013, la Nota N° 10 – Inversiones Permanentes, registra un importe de **Bs73.666.282.-** compuesta por "*Certificados de aportación valuados al costo histórico*" por **Bs70.992.-** más "*Acciones valuadas a VPP*" por **Bs73.595.290.-** (fs. 12611 de antecedentes administrativos c. 76, fs. 52-53 de la carpeta de pruebas presentada por el Sujeto Pasivo).
- iii. La variación de los "*Certificados de aportación valuados al costo histórico*" de Bs206.142.- (gestión 2012) a Bs70.992.- (gestión 2013), se debe a lo siguiente: según las Notas a los Estados Financieros, la disminución se debe al registro de la cuenta "*Provisión por desvalorización*" de Bs108.576.- cuyo importe proviene de la actualización de las acciones telefónicas, que según explica el Sujeto Pasivo en su Recurso Jerárquico, el nivel ejecutivo decidió actualizar las inversiones correspondientes a acciones telefónicas de Cotel y Cotas.
- iv. Por otro lado, la variación de las "*Acciones valuadas a VPP*" de Bs67.284.735.- (gestión 2012) a Bs73.595.290.- (gestión 2013), se debe a: según las Notas a los Estados Financieros existió un incremento/decremento en las cuentas correspondientes a la participación en otras empresas como ser: AIDISA Bolivia SA. de Bs62.367.339.- (gestión 2012) a Bs67.884.621.- (gestión 2013); Banco Industrial SA. de Bs463.413.- (gestión 2012) a Bs512.654.- (gestión 2013), Bolivian American Tobacco Co SA. de Bs130.352.- (gestión 2012) a Bs153.963.- (gestión 2013); Los





Tajibos de Bs1.511.370.- (gestión 2012) a Bs1.692.951.- (gestión 2013), Alianza Vida de Bs2.788.650.- (gestión 2012) a Bs3.374.712.- (gestión 2013); es decir se advierte la existencia de las siguientes variaciones incrementales en AIDISA Bolivia SA. de Bs5.517.282.-, Banco Industrial SA. de Bs49.241.-, Los Tajibos de Bs181.581.- y Alianza Vida de Bs586.062.-; y decremento en la participación en Bolivian American Tobacco Co SA. de Bs23.611.-; totalizando una variación de **Bs6.310.556.-**.

- v. De la revisión del Mayor de la cuenta "10401001 - Acciones", se tiene, que el Sujeto Pasivo registró dos asientos de apertura que totalizan Bs67.490.877,30, importe coincidente con el valor total de la Nota 9 - Inversiones Permanentes de las Notas a los Estados Financieros 2012 y que figura en la cuenta "Inversiones Permanentes" del Balance General al 31 de marzo de 2012 (fs. 12605 y 12611 de antecedentes administrativos c.76).
- vi. Continuando con la revisión del Mayor de la cuenta "10401001 - Acciones", se tiene que el Sujeto Pasivo registró cinco asientos contables, signados con: 1) N° Tran: 1224-**3144**, por Bs777.138.- que registra la transacción de Acciones contra Ingresos por Inversión registran y complementan el rendimiento de inversiones en Banco Industrial SA. de Bs49.241.-, Los Tajibos de Bs181.581.- y Alianza Vida de Bs586.062.-; y decremento en la participación en Bolivian American Tobacco Co SA. de Bs23.611.- 2) N° Tran: 1224-**3150**, por Bs3.592.445.- que registra la transacción Acciones por Bs3.592.445.- contra las cuentas Ingresos por Inversión de Bs1.594.215.- y Ajuste en valoración VPP en AIDISA de Bs1.998.230.- 3) N° Tran: 1224-**3331**, por Bs26.574.- que registra el ajuste de cuenta por reexpresión a valor de mercado Acciones Telefónicas 4) N° Tran: 1224-**3334**, por Bs1.924.838.- que registra la transacción Acciones por Bs1.924.838.- contra las cuentas Ingresos por Inversión de Bs1.749.239.- y Ajuste en valoración VPP en AIDISA de Bs175.599.- y 5) N° Tran: 1224-**3344**, por Bs16.135.- registra la transacción Acciones Bs16.135.- contra la cuenta Ingresos por Inversión Bs16.135.- respectivamente; las cinco transacciones registradas totalizan un importe de **Bs6.310.556.-** (fs. 1893-1895, 12599-12601, 12603-12604 de antecedentes administrativos c.10, c.77 y fs. 4-8, 12-15 de la carpeta de pruebas presentada por el Sujeto Pasivo), de acuerdo al siguiente cuadro:



Nº DE TRAN.	INGRESOS POR INVERSIÓN	AJUSTE EN VALORACIÓN VPP EN AIDISA	TOTAL CUENTA ACCIONES
1224-3144	777.138,00	0,00	777.138,00
1224-3150	1.594.215,00	1.998.230,00	3.592.445,00
1224-3331			0,00
1224-3334	1.749.239,00	175.599,00	1.924.838,00
1224-3344	16.135,00		16.135,00
<b>TOTAL</b>	<b>4.136.727,00</b>	<b>2.173.829,00</b>	<b>6.310.556,00</b>

Fuente: Mayor de la cuenta acciones y comprobantes contables en Bolivianos (fs. 12599-12605 c. 76 de 77)

- vii. Por lo señalado es evidente que la diferencia encontrada por la Administración Tributaria, se encuentra respaldada con los Comprobantes Contables en Bolivianos N° Tran. 3144, 3150, 3331, 3334 y 3334; de igual forma corresponde aclarar que el importe de **Bs6.310.556.-** fue considerado por el Sujeto Pasivo que lo declaró como "Ingresos no imponibles según Anexo 7", cuyo análisis fue realizado en el Acápite precedente, demostrándose en consecuencia la existencia de duplicidad en el cargo, tomando en cuenta que la Administración Tributaria no demostró que el Sujeto Pasivo haya incrementado directamente la cuenta patrimonial en el valor de Bs6.175.405.- ya que dicho importe fue obtenido de la diferencia interanual de cuentas, situación que erróneamente le orientó a concluir que se trata de una Actualización de Inversiones.
- viii. Por otro lado si bien en el Libro Mayor de la Cuenta: Ajuste de Valoración VPP Aidisa registra Bs6.347.176.80 como "Asiento de Apertura" y según Balance General de la Gestión 2012 la citada cuenta no consigna ningún importe, no es permisible que la Administración Tributaria **deduzca** que dicho importe fue apropiado recién en la gestión 2013, argumento por demás opuesto a lo señalado en la Resolución Determinativa, acto en el que refirió que la fiscalización fue realizada sobre Base Cierta; alternativamente, en caso de que la documentación contable e información del Sujeto Pasivo, en poder del ente fiscal, no fuese suficiente debió ejercitar las facultades conferidas por los Artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB) y requerir mayor documentación al Sujeto Pasivo o en su defecto iniciar investigaciones a fin de tener certeza de que el importe Bs6.175.405.- corresponde o no a una "Actualización".
- ix. De igual forma, cabe aclarar que al ser de conocimiento de la Administración Tributaria, las inversiones que el Sujeto Pasivo posee en otras Empresas, inversiones que se encuentran expuestas a detalle en las Notas a los Estados Financieros, esa





instancia, pudo identificar de forma precisa aquellas inversiones que fueron actualizadas por un importe de Bs6.175.405.-, aspecto que no aconteció en el presente caso; en tal entendido, no habiendo respaldado el Ente Fiscal, que el importe de **Bs6.175.405.-** corresponde a actualizaciones por inversiones, esta Instancia Jerárquica deja sin efecto la observación realizada.

#### **IV.4.2.2. Sobre los Gastos no deducibles, para la determinación del IUE.**

- i. La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en su Recurso Jerárquico manifiesta que respecto a los gastos deducibles, señala que el importe observado corresponde a las retenciones IUE BE sobre regalías pegadas a la Empresa Philip Morris por la licencia de producción de la marca L&M, ya que la Base Imponible de Bs7.875.718,37 implica una retención de Bs984.464,80, observándose el monto de Bs246.116,20 (25%) considerado ese importe como gasto no deducible; la aplicación del Gross Up en la retención del IUE BE, incrementó los gastos que no corresponden sean considerados como deducibles para el IUE, tomando en cuenta que el Sujeto Pasivo asume la calidad de Agente de Retención; con este procedimiento señala que CITSSA asumió retenciones adicionales por cuenta de terceros como gastos propios de la Empresa, contraviniendo lo establecido en el Artículo 14 del Decreto Supremo N° 24051, el hecho de que el contribuyente pague la retención con su dinero no es un gasto deducible, ya que no asumió sus obligaciones como agente de retención, por lo que no puede beneficiarse con la retenciones.
- ii. Sobre el contrato suscrito y ulteriores adendas, en el que se establecen regalías sobre el 8% de las ventas netas, y la aplicación adicional de la retención impositiva, las facturas presentadas como descargo exponen el importe de la retención y en forma separada el importe a pagar, sin embargo ese contrato no es oponible al fisco en merito a lo establecido en el Artículo 14 de la Ley N° 2492 (CTB).
- iii. Al respecto, sobre los Impuestos Directos e Indirectos la doctrina señala que: *"la clasificación más antigua es la que basa la distinción en la posibilidad de **traslación**. Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, e impuestos indirectos los que pueden trasladarse. John Stuart Mill dice, siguiendo este criterio, que impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se*



desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra" (VILLEGAS, Héctor; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Argentina: Edición "Depalma", 1972 Pág. 76).

- iv. Asimismo, la doctrina define al sustituto por las siguientes notas: "a) En primer lugar, participa en el hecho imponible. Es decir, está relacionado con él de un modo directo; b) En segundo lugar, no es titular del hecho imponible; c) En tercer lugar, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de carácter tributario, incluida naturalmente la principal de pagar la deuda tributaria; d) Adicionalmente, no debe soportar el en su economía, la carga tributaria, sino que por mandato de la ley, ha de estar establecido un mecanismo que traspase al contribuyente lo ya pagado por el sustituto" (SACCONE, Mario Augusto; *Manual de Derecho Tributario*; Edición Buenos Aires Argentina: Editorial "La Ley", 2002. Pág. 89-90).
- v. En la legislación nacional el Artículo 25 de la Ley N° 2492 (CTB) señala que el **sustituto** es la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, esta obligación bajo las siguientes reglas: Son **sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción**, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco, indica también que: *efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe; además señala, que el agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.*
- vi. Por su parte el Decreto Supremo N° 24051 en el Artículo 8 establece como regla general, que dentro del concepto de gastos necesarios, se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales; el Artículo 14 señala, que para la determinación de la Utilidad Neta Imponible se consideran sólo los gastos directos del contribuyente, y no los gastos





indirectos entre estos los Impuestos Indirectos que por su efecto de traslación, la erogación del gasto es asumido por el beneficiario del servicio.

- vii. De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria elaboró el *Papel de Trabajo: Retenciones que fueron registrados como gasto deducible al IUE de la gestión Abril 2012 a Marzo de 2013* (fs. 1691 de antecedentes administrativos c.9) en el que observa la retenciones registradas como gasto deducible del IUE, concluyendo en el citado Papel de Trabajo que el Sujeto Pasivo "(...) aplicó el Gross Up en la retención del RC-IVA, IT, IUE-BE, por Bs3.391.948.- registrando el importe retenido a sus proveedores como gasto deducible al IUE de la gestión marzo 2013, incrementando su gasto y reduciendo el pago del IUE por corresponder a un impuesto indirecto no se considera como gasto deducible al IUE contraviniendo lo establecido en el Art. 14 del DS 24051".
- viii. Según el Mayor de la cuenta Cuentas por pagar, se tiene que el Sujeto Pasivo al registrar la cuenta por pagar a Phillip Morris registró también las retenciones del IUE y del IT efectuadas, refrendadas con el "Calculo Auxiliar" realizado por la Administración Tributaria (fs. 1762, 1772, 1785, 1801, 1819 de antecedentes administrativos c.9, c.10).
- ix. Es preciso señalar en este punto que en la Instancia de Alzada el Sujeto Pasivo señaló que el importe observado corresponde únicamente a las retenciones por IUE BE sobre regalías que se pagaron a la Empresa Philip Morris por licencia de producción de la marca L&M, habiendo observado la Administración Tributaria que fue considerado como gasto deducible la retención realizada; al respecto en el "Detalle de Retenciones" correspondiente al "*Impt. A las Util Benef Exterior Ar*" (fs. 9831 de antecedentes administrativos c.62) se detallan las transacciones que fueron objeto de retención correspondiendo cuatro de ellas a "Fabriques de Tabacos Reunies" por Bs1.906.955,34, Bs1.933.449,68, Bs1.956.635,85 y Bs2.078.677,50 que totalizan Bs7.875.718,37.
- x. De igual forma en el Mayor de la cuenta "**60309002-Regalías L&M**", se detallan las regalías trimestrales realizadas por el uso de la marca L&M, por Bs1.906.955,35, Bs1.933.449.69, Bs1.956.635.85 y Bs2.078.686.74 alcanzando la sumatoria a



Bs7.875.727,63. A modo de ejemplificar, la regalía del Primer Trimestre fue determinada por el Sujeto Pasivo aplicando el 8% sobre las ventas netas del trimestre, determinando un importe de la regalía de Bs1.906.955,35 importe sobre el cual efectuó la retención del IUE-BE, determinando un importe neto a remesar de \$us239.739,38, importe que fue remesado mediante transferencia bancaria realizada a través del Banco Unión y el importe correspondiente a la retención del IUE-BE fue empozado a favor del fisco en los formularios Nos. 3050 y 530; por otro lado según el Estado de Resultados al 31 de marzo de 2013 la cuenta "60309002-Regalías L&M " registra un importe de Bs7.859.858,30 (fs. 9837, 9863, 9890 y 9916 de antecedentes administrativos c.62; fs. 115, 121, 124-125 de la carpeta de pruebas del Sujeto Pasivo).

- xi. De lo señalado se advierte que el Sujeto Pasivo si bien determinó los importes de la regalía por el uso de la marca L&M, tomando en cuenta las ventas trimestrales realizadas, sobre esos importes calculó el valor de la retenciones correspondientes por el IUE-BE, tomando en consideración que este Impuesto es Indirecto y que no fue pagado por el Sujeto Pasivo, ya que actuó como Agente de Retención y empozó a favor del fisco el importe retenido, entonces el **agente de retención**, es quien **asume las obligaciones tributarias** a cuenta del Sujeto Pasivo, mediante la retención del impuesto, en este entendido, este sustituto en calidad de agente de retención **no puede asumir como gasto la carga tributaria**, o el pago del Impuesto retenido, puesto que el mismo debe ser trasladado al Sujeto Pasivo que se benefició del pago por el servicio prestado, consiguientemente, esta traslación para el pago lo constituyen las retenciones realizadas por mandato de la Ley, empero estas deben ser reducidas del importe que debió haber sido pagado; en ese entendido, no corresponde que el Sujeto Pasivo, considere como gasto deducible el IUE el total del importe determinado como regalía, pues ese importe incluye el IUE-BE.

- xii. Por todo lo expuesto se tiene que, las Actualizaciones de las Inversiones Permanentes, deben ser imputadas a la cuenta de resultados toda vez que forman parte de la Base Imponible del IUE ya que no se encuentran excluidas de su alcance según lo dispuesto en el Artículo 31 del Decreto Supremo N° 24051; por otro lado la observación de la variación interanual de las inversiones permanentes, están debidamente respaldadas con los Comprobantes Contables en Bolivianos signados





con Nos. 3144, 3150, 3331, 3334 y 3334 corroborándose duplicidad en la observación; finalmente en virtud a lo dispuesto en el Artículo 14 el Decreto Supremo N° 24051, el IUE-BE al ser un Impuesto Indirecto no es deducible del IUE; en ese entendido, corresponde revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016; en consecuencia, se deja sin efecto 834.140 UFV más Intereses y Sanción por Omisión de Pago y se mantiene firme y subsistente 426.604 UFV más intereses y Sanción por Omisión de Pago correspondiente al IUE por la gestión que cierra a marzo de 2013, según el siguiente detalle:

OBSERVACION	Según la AT	ARIT		AGIT	
		CONFIRMA	REVOCA	CONFIRMA	REVOCA
<b>INGRESOS NO DECLARADOS</b>	<b>8.425.701,00</b>	<b>6.251.872,00</b>	<b>2.173.829,00</b>	<b>2.250.296,00</b>	<b>6.175.405,00</b>
Actualización de inversiones permanentes declaradas como ingreso no imponible en el anexo 7	2.173.829,00	2.173.829,00		2.173.829,00	
Actualizaciones de las inversiones permanentes	6.175.405,00	4.001.576,00	2.173.829,00		6.175.405,00
Otros conceptos no impugnados	76.467,00	76.467,00		76.467,00	
<b>GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>7.710.403,00</b>	<b>6.725.938,00</b>	<b>984.465,00</b>	<b>7.710.403,00</b>	<b>0,00</b>
Retenciones registradas como gastos deducibles	3.391.948,00	2.407.483,00	984.465,00	3.391.948,00	
Otros conceptos no impugnados	4.318.455,00	4.318.455,00		4.318.455,00	
<b>TOTAL</b>	<b>16.136.104,00</b>	<b>12.977.810,00</b>	<b>3.158.294,00</b>	<b>9.960.699,00</b>	<b>6.175.405,00</b>
IUE 25%	4.034.026,00	3.244.453,00	789.574,00	2.490.175,00	1.543.851,00
UFV fecha vencimiento	1,85083	1,85083	1,85083	1,85083	1,85083
<b>IUE EXPRESADO EN UFV</b>	<b>2.179.578,00</b>	<b>1.752.973,00</b>	<b>426.606,00</b>	<b>1.345.438,00</b>	<b>834.140,00</b>
Pagos a cuenta UFV	918.834,00	918.834,00		918.834,00	
<b>IUE EXPRESADO EN UFV</b>	<b>1.260.744,00</b>	<b>834.139,00</b>	<b>426.606,00</b>	<b>426.604,00</b>	<b>834.140,00</b>

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 0418/2016, de 30 de mayo de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.



### **POR TANTO:**

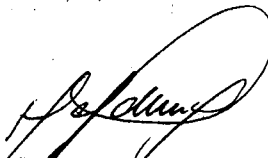
El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución 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:**

**REVOCAR parcialmente** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016, de 30 de mayo de 2016, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Compañía Industrial de Tabacos SA. (CITSA), contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se deja sin efecto 834.140 UFV más Intereses y Sanción por Omisión de Pago por ese monto, manteniendo firme y subsistente el IUE omitido de 426.604 UFV más Intereses y Sanción por Omisión de Pago correspondiente al IUE por la gestión que cierra a marzo de 2013 de 1.161.670 UFV (1.995.810 UFV menos 834.140 UFV); todo de conformidad a lo previsto en el Inciso a), Parágrafo I, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.



**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

  
**Lic. Dancy David Valdovinos Coria**  
**Director Ejecutivo General a.i.**  
**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

  
GTL/GI/MSL/mcm