



RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 0609/2014

Recurrente: **Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL La Paz Ltda.)**, legalmente representada por William Ceferino Pimentel Martínez

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

Expediente: **ARIT-LPZ-0356/2014**

Fecha: **La Paz, 11 de agosto de 2014**

VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL La Paz Ltda.), legalmente representada por William Ceferino Pimentel Martínez, la contestación de la Administración Tributaria recurrida, el Informe Técnico Jurídico, los antecedentes administrativos y todo lo obrado ante esta instancia:

CONSIDERANDO:

Recurso de Alzada

La Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL La Paz Ltda.), legalmente representada por Hernán Avelino Pereira Fernández, conforme Testimonio de Poder N° 1829/2014, mediante memorial presentado el 14 de mayo de 2014, fojas 57-75 de obrados, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0150-14 de 21 de abril de 2014, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

La actuación administrativa puesta a su conocimiento evidencia vicios que atentan a los derechos del contribuyente, referidos específicamente a ser informado y asistido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, respecto al inicio y colusión de la fiscalización tributaria, de la naturaleza, alcance de la misma y al debido proceso; en el presente caso COTEL La Paz Ltda., denunció que en la Orden de Fiscalización no se



especificó el IUE-BE como uno de los impuestos a ser revisado, menos se requirió información para fiscalizar dicho impuesto, por lo que resulta totalmente inadmisibles, en aras del principio de congruencia que se pretenda desvirtuar ésta observación señalando que la Administración Tributaria puede pedir la documentación que estime conveniente y que un requerimiento no ratifica el alcance de una Orden de Fiscalización, lo que equivaldría afirmar que una Orden de Fiscalización es sólo una formalidad que puede ser transgredida por un requerimiento; asimismo, no constituye argumento válido el señalar que de acuerdo a la Ley 843, el IUE-BE se encuentra contemplado dentro del Capítulo y Título referidos al IUE, concluyendo que el IUE-BE es parte del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, para luego en total contradicción reconocer expresamente como única diferencia que ambos impuestos poseen distintos hechos generadores, además de alícuotas y formas de liquidación y pago distintas.

Señala que resulta inaceptable que sin haber abierto la fiscalización para el IUE-BE ni requerido información, se exponga en la Vista de Cargo y se ratifique en la Resolución Determinativa adeudos por este impuesto, peor aún en el cuadro de liquidación de éste impuesto se contemple un total adeudado que no condice con los conceptos pagados y reconocidos por la Administración Tributaria, aspecto que vicia de nulidad la actuación administrativa, puesto que no se reconoce los pagos a cuenta realizados por la Cooperativa.

De acuerdo al segundo párrafo de la página 1 del acto impugnado, la determinación tributaria se realizó sobre base cierta, es decir tomando en cuenta documentación e información que permiten conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, empero en los hechos no se advierte este aspecto, así en el cargo por el supuesto alquiler de su inmueble al seguro médico delegado no existe información o documentación por el mismo, sino es resultado de una presunción que contradice la definición del método utilizado para la determinación de la base imponible de los impuestos, incurriendo en un vicio formal que amerita la anulabilidad de dicha actuación, por cuanto no sólo debe limitarse al simple enunciado de actuaciones, sino debe garantizar el ejercicio pleno del derecho a la defensa en debido proceso.

Respecto al Impuesto al Valor Agregado por ingresos no declarados emergentes del seguro médico delegado manifiesta que ésta prestación no tiene fines lucrativos ni



comerciales, se encuentra a cargo de la Caja Nacional de Salud, según convenio suscrito con dicha entidad COTEL La Paz Ltda. se compromete a proveer ambientes en el edificio ubicado en la calle Socabaya N° 270-272, con todos los servicios básicos (energía eléctrica, agua potable, servicio telefónico, internet y otros) para la prestación del servicio de seguro médico delegado en beneficio del personal, hecho que no justifica la errada presunción de la Administración Tributaria sobre la existencia de un alquiler de inmueble como si se tratara de ingresos sujetos a facturación, ya que no existe una actividad gravada que ocasione el nacimiento de una obligación tributaria, cargo que además contradice la determinación sobre base cierta, ya que no cursa en antecedentes prueba alguna sobre la existencia de este tipo de relación jurídica. La Resolución Determinativa pone de manifiesto tres aspectos que contradicen sus actuaciones, primero: señala que la determinación fue sobre base cierta, cuando en realidad se utilizó la base presunta; segundo: del registro en la cuenta Otros Resultados N° 85050102, bajo el concepto “Deducciones Servicio Médico” presume sin efectuar un análisis, que se generaron ingresos, cuando dichos registros constituyen una exposición contable de la asignación de recursos para compartir gastos por servicios básicos y, tercero: COTEL La Paz Ltda., se benefició con el 100% del crédito fiscal de las facturas por servicios básicos, los aportes al seguro médico corresponde a pagos netos de la cuota parte de los servicios utilizados por ambas entidades y no incluye el impuesto correspondiente en razón a que las notas fiscales emitidas a nombre de COTEL La Paz Ltda.

Indica que el acto impugnado no guarda relación en su exposición, puesto que el inciso b) de la Vista de Cargo se refiere a notas fiscales declaradas en periodos que no corresponden y a facturas sin documentación de sustento; mientras que en la valoración de descargos efectuada en la Resolución Determinativa hace referencia a los incisos B) Nota fiscal declarada en otro período; c) con error de registro en el Libro de Compras IVA; G) sin medio fehaciente de pago; H) no declarada en el Libro de Ventas del proveedor y F) no corresponde considerar como gasto deducible, parte de otra estructura; aspecto que causa confusión y demuestra falta de coherencia en los actos emitidos por la Administración Tributaria.

Respecto a las notas fiscales por gastos de gestiones anteriores (observación F), el acto administrativo impugnado no expresa resultados sobre los argumentos expuestos contra la Vista de Cargo, aspecto que evidencia que no se realizó el análisis de los



descargos presentados, es decir no se valoró la prueba presentada, lo que conlleva vulneración de los derechos de contribuyente.

La Administración Tributaria estableció un Impuesto a las Transacciones por los ingresos no declarados determinados a partir de la observación de la cuenta contable que registra la ejecución presupuestaria que se realiza para la Caja Nacional de Salud (CNS), cuenta que refleja la compensación del gasto por mantenimiento de edificio, agua luz, etc., situación que no se puede interpretar como generación de ingresos por prestación de servicios al no haber acaecido el hecho generador.

En relación al IUE, menciona que el 2 de marzo de 2007, COTEL La Paz Ltda., compró de ENTEL una cartera pendiente de cobro de Bs39.885.402,88 por un precio de venta total de Bs16.951.296,22; por esta transacción se emitió la factura N° 26040120 de 31 de marzo de 2007. Entre los descargos presentados a la Administración Tributaria se mencionó que se produjo una transferencia de cartera con la respectiva subrogación del derecho de cobro; desde el punto de vista contable se registró en COTEL La Paz Ltda., en una cuenta por cobrar por el mismo monto pagado por la adquisición de la cartera; consecuentemente, cualquier recuperación emergente del cobro de dicha cartera se registra con disminución a la cuenta por cobrar y aumento en la cuenta bancos; únicamente en el caso de cobranzas que superen el monto cancelado por la subrogación, existiría un ingreso con implicaciones tributarias a efectos del IUE; no obstante de ello la Administración Tributaria insiste en que la compra de la cartera a un precio menor al original es una operación comercial con la expectativa de obtener utilidades al convertirse en propietaria de los derechos de cobro. Al respecto ratifica las pruebas presentadas a la Vista de Cargo, consistente en Estados Financieros gestión 2010, con dictamen de auditoría, Mayor Analítico y Estado de Cuenta N° 16100309, presentado en anexo 3.

La Administración Tributaria depuró el crédito fiscal IVA con incidencia directa en el gasto deducible del IUE de la gestión fiscal 2010, conforme anexo A, que incluye facturas por gastos de servicios de telecomunicaciones (ENTEL SA, COTEL Ltda. y Telecel), bajo el concepto de “notas fiscales de gestiones anteriores” que fueron emitidas en el periodo enero 2010 por consumo de meses anteriores, empero fueron registradas como gasto y considerado el crédito fiscal que generan las mismas considerando la fecha de emisión o pago, esto en sujeción al artículo 43 de la RND 10-



0016-07, artículo 2 párrafo XI, numeral III de la RND 10-0032-07y artículo 11 de la RND 10-0019-10; siendo imposible registrar el gasto en la fecha del consumo, toda vez que se trata de servicios continuos, los cuales sólo se pueden conocer en la fecha de pago, además cuentan con el respaldo de medio fehaciente de pago.

La Administración Tributaria carece de fundamento técnico legal para eliminar del gasto deducible lo pagado por el ITF en la gestión 2010; si bien de acuerdo al artículo 8 de la Ley 3446 el ITF efectivamente pagado no constituye un pago a cuenta para ningún otro impuesto; sin embargo, es deducible como gasto del IUE conforme dispone la Resolución Ministerial 371 de 9 de agosto de 2006. La observación a la inexistencia de las boletas de pago por éste impuesto está fuera de lugar y demuestra total desconocimiento de la liquidación y forma de pago del ITF, toda vez que el artículo 7 de la Ley 3446 dispone que las entidades financieras y demás entidades legalmente establecidas que prestan servicio de transferencia de fondos son quienes deben actuar como agentes de retención o percepción de éste impuesto, por lo que la Administración Tributaria no encontrará declaración jurada o boleta de pago presentada por COTEL La Paz Ltda. en forma directa, a efectos contables las retenciones se encuentran registradas en la cuenta Mayor 55010110ITF considerándose como gasto deducible.

Se observó la cuenta otros gastos por TV Cable, que corresponde a la compra de derechos a Fragola Overseas Inc. SA (empresa extranjera) para la transmisión en vivo y exclusivo a través de televisión por cable en las ciudades de la Paz y el Alto, de todos los campeonatos del mundial de fútbol FIFA 2010, de acuerdo a contrato suscrito DJR N° 002/2004 de 17 de enero de 2007, por Sus1.480.000.-; mismo que fue registrado en la cuenta Anticipos N° 19010202, sub Cuenta 5144 Fragola Overseas Inc. SA, así como los pagos realizados desde el 30 de julio de 2007 al 31 de julio de 2009; sin embargo, el costo no afectó a resultados hasta el inicio de la transmisión del mundial que fue en la gestión 2010, en la medida del recupero de la inversión. La documentación presentada durante la fiscalización así como las pruebas presentadas por este concepto en la fase de descargos a la Vista de Cargo, como Anexo 8, no fueron valoradas por la Administración Tributaria, vulnerando el derecho que tiene como contribuyente a que las pruebas aportadas sean tomadas en cuenta y su valoración se refleje en el texto de la Resolución determinativa.



Sobre el gasto por concepto de Servicio de Señales de TV Cable (Grilla) por Bs46.054.788.- realizado en la gestión 2010, COTEL La Paz Ltda., efectuó retenciones por pagos a beneficiarios exterior, que si bien a criterio de la Administración Tributaria se debió aplicar el 12,5% y no el 2,5% por IUE-BE, el propio sujeto activo en la Vista de Cargo reconoce que se aplicó una retención sobre el monto pagado y remesado; en ese sentido, independientemente de la alícuota que debió aplicarse, se realizó una retención, que de conformidad a las normas tributarias acredita un gasto deducible para el IUE, por lo que el desconocimiento del 100% de éstos gastos, no sólo contradice el reconocimiento de la retención y cancelación por pagos a beneficiarios al exterior, sino también el incumplimiento de la norma tributaria y una incongruencia en las actuaciones de la Administración Tributaria que vulnera los derechos constitucionalmente protegidos.

COTEL La Paz Ltda., para la depreciación de activos fijos aplica el método de línea recta, en base los coeficientes contenidos en las disposiciones legales sectoriales respectivas, así se tiene las Resoluciones Ministeriales N° 223, 120, 322 y 160. De acuerdo a las previsiones contenidas en el DS 21060, artículo 140, título VI, capítulo 1, COTEL La Paz Ltda., contrató a la empresa Alcázar y Morales Auditores y Consultores SRL para llevar a cabo la revalorización de los activos fijos al 31 de diciembre de 1997, cuyo informe muestra de manera integral y fidedigna la situación de los bienes de la entidad y la totalidad de los activos fijos al 31 de diciembre de 2007, en listados adjuntos en tomos I, II y III, donde claramente se puede observar la fecha de compra o adquisición, valor de costo actualizado, depreciación acumulada, incremento o decremento del valor revalorizado, y que fueron incorporados a los registros contables de la Cooperativa a sus valores históricos; sin embargo, extrañamente no consideró dicho informe para desvirtuar la observaciones, alegando que no presenta un detalle de discriminación de precios entre la adquisición del servicio y del bien como tal. Señala que adicionalmente presentó como descargo una muestra de 6 órdenes de pago, no obstante de este esfuerzo, la Administración Tributaria invalida los gastos de depreciación como gastos deducibles del IUE en las gestiones 1997 al 2004 por un importe de Bs47.627.239.- apartándose de lo previsto por el Código Tributario, pese de haber vencido superabundantemente el plazo para la conservación de la documentación, puesto que muchos activos datan de más de 70 años.



Sostiene que para la venta de servicios de transmisión de TV cable a sus abonados de La Paz y el Alto, la Cooperativa suscribió contratos de afiliación con los diferentes proveedores (Televisa, Pramer, Metro Goldwyn Mayer, HBO, Discovery, Telefe, etc.) de señales de televisión en el extranjero, que por ello realiza pagos mensuales mediante transferencia bancarias al exterior del país, reteniendo el 2,5% sobre el valor remesado y no el 12,5%, conforme a los artículos 51 de la Ley 843 y artículo 34 del DS 24051; empero la Administración Tributaria erróneamente señala que los artículos 42 y 43 del DS 24051 sólo son aplicables a agencias o sucursales domiciliadas en el país de empresas constituidas en el exterior, sin considerar lo establecido por el artículo 51 de la Ley 843 que presume como utilidad neta gravable el 50% del monto pagado o acreditado, sobre el que se debe aplicar la tasa de 25%, es decir el 2,5%. En mérito a lo mencionado, las operaciones realizadas por COTEL La Paz Ltda., con los proveedores de señal internacional de TV cable, se encuentra descritas en el inciso d) del artículo 42 del DS 24051. Reitera que el IUE-BE que se liquida en el formulario 530, se encuentra fuera del alcance establecido por la Administración Tributaria mediante Orden de Fiscalización, exceso que se ratifica en el requerimiento de información.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita anular las actuaciones administrativas, es decir, la Resolución Determinativa N° 17-0150-2014 de 21 de abril de 2014 y la Vista de Cargo N° 32-0205-2013.

CONSIDERANDO:

Respuesta al Recurso de Alzada

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, según acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0208-14, por memorial presentado el 4 de junio de 2014, cursante a fojas 80-92 de obrados, respondió negativamente con los siguientes fundamentos:

Sobre los supuestos vicios de nulidad formulados por el contribuyente, especialmente respecto al alcance de la Orden de Fiscalización, Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades establecidas en el artículo 66 de la Ley 2492, inició la revisión bajo la modalidad de fiscalización parcial de los impuestos IVA, IT e IUE de todos los periodos fiscales de la gestión 2010; según las actividades comerciales que realiza, el contribuyente tiene la obligación de presentar el IUE-BE, por lo que la Administración



Tributaria tenía la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones materiales de este impuesto por el alcance que tiene la modalidad de fiscalización parcial, puesto que al establecer de forma clara en la Orden de Fiscalización que se haría una fiscalización parcial sobre el IUE, el SIN también tenía la facultad de fiscalizar el IUE-BE, razón por la que la determinación del reparo del IUE-BE establecida en la RD impugnada no es incongruente con la Orden de Fiscalización, mucho menos con la Vista de Cargo, porque se trata del mismo impuesto general. Adicionalmente, los descargos y argumentos presentados a la Vista de Cargo N° 32-0205-2013 hacen referencia al IUE-BE lo que demuestra que el contribuyente tuvo conocimiento del reparo establecido por este impuesto. En cuanto a la diferencia que existe entre el IUE e IUE-BE, señala que la Ley no otorga al IUE-BE la calidad de impuesto independiente, diferente al IUE, como se da en el caso del RC-IVA respecto al IVA, consecuentemente el método de interpretación sistemático que se realizó en la valoración de descargos, no es arbitrario y se ajusta a nuestro sistema jurídico tributario, respaldado en el alcance de la Orden de Fiscalización.

Respecto al cuadro de liquidación del IUE-BE, el contribuyente retuvo de manera incorrecta la alícuota del 2,5% del pago de rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, no así el 12,5% contraviniendo lo establecido por el artículo 51 de la Ley 843 y artículo 34 del DS 24051. En la liquidación no se consideró como pago a cuenta la alícuota del 2,5% pagado por el contribuyente puesto que corresponde a otro concepto.

Señala que la nulidad de la Vista de Cargo no se refiere a la determinación de la base imponible (sobre base cierta o presunta); sino a los requisitos esenciales establecidos en el artículo 18 del DS 27310, puesto que la fijación de la base imponible ya sea sobre base cierta o base presunta es una atribución de la Administración Tributaria en función a los documentos y/o pruebas que hubiera obtenido en la fase de fiscalización.

La Administración Tributaria para emitir la Resolución Determinativa N° 17-0150-2014, se basó entre otros en los documentos presentados por el propio sujeto pasivo solicitados mediante requerimiento de documentación; consecuentemente se contó con la documentación e información necesaria para determinar la base imponible de los reparos establecidos sobre el método de determinación sobre base cierta. Aclara que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa impugnada fueron dictadas por autoridad



competente, no carecen de Objeto, no son ilícitos o imposibles; asimismo, cumplen con el procedimiento legalmente establecido y no son contrarios a la Constitución Política del Estado, por tanto el recurrente no sustentó legalmente su solicitud de nulidad, ya que no subsume alguna causal de nulidad a los actuados emitidos por la Administración Tributaria. Concluye que la Vista de Cargo N° 32-0205-2013 y la Resolución Determinativa impugnada no pusieron en indefensión al sujeto pasivo, puesto que todas las actuaciones realizadas en el proceso de fiscalización fueron debidamente notificadas y de conocimiento del contribuyente, incluso el sujeto pasivo hizo uso de su derecho a formular y presentar descargos, mismos que fueron debidamente analizados por la Resolución Determinativa impugnada, por lo que la solicitud de nulidad invocada por el recurrente debe ser rechazada.

Se evidenció que el contribuyente COTEL La Paz, Ltda., percibe ingresos por ambientes ocupados por el Servicio de Seguro Médico Delegado, los mismos se encuentran registrados en la cuenta - Otros Resultados Cuenta N° 85050i02, bajo el concepto "Deducciones Servicio Médico" que comprende los ingresos percibidos del seguro médico delegado por concepto de energía eléctrica, agua, servicio telefónico, internet, seguros, alquiler ambiente, mantenimiento y reparaciones, seguridad, vigilancia y combustibles en los periodos enero a diciembre de 2010. Asimismo, se verificó que el seguro médico delegado de COTEL funciona en el edificio Gran Centro II, ubicado en las calles Socabaya y Mercado de propiedad de la Cooperativa, ambiente que es compartido tanto por oficinas de operaciones de COTEL como del seguro médico delegado, y que requiere de gastos por servicios básicos agua, luz y otros servicios para su funcionamiento, gastos que efectivamente son erogados y cancelados por COTEL, beneficiándose con el 100% del crédito fiscal; sin embargo, percibe ingresos mensuales por cobros al servicio médico delegado por la parte que le corresponde en el uso de los señalados servicios por los ambientes ocupados, conforme evidencia de los registros contables, cobros que debieron ser facturados en sujeción a lo establecido en el numeral 1 artículo 70 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano y artículos 1, 30, 40, 50 y 70 de la Ley 843, en consecuencia el contribuyente no determinó, declaró ni pagó correctamente las obligaciones tributarias del IVA, estableciéndose ingresos no declarados.

En relación a las compras observadas señala que el "Anexo A Detalle de Compras Observadas Periodo Fiscal Enero a Diciembre 2010" que forma parte de la Vista de



Cargo N° 32-0205-2013, establece de manera clara que las observaciones efectuadas a las facturas presentadas por el contribuyente son por: B) Notas fiscales registradas en otro periodo; G) Notas fiscales sin medios fehacientes de pago; C) Notas fiscales con error de registro en el Libro de Compras IVA; F) Notas fiscales que no corresponden a los gastos de la gestión 2010; y H) Notas fiscales no declaradas en el Libro de Ventas IVA por el proveedor; asimismo, en la página 3 de la Resolución Determinativa impugnada se hace referencia a las mismas observaciones, consecuentemente el contribuyente conocía todos los reparos por depuración de esas facturas y podía presentar todos los descargos que hacen a su derecho, por lo que no existe falta de coherencia como el recurrente afirma, por tanto se rechaza dicha afirmación.

Respecto a la falta de valoración de los descargos presentados por las notas fiscales que no corresponden a los gastos de la gestión 2010, indica que en la RD impugnada en sus páginas 21 y 22 se valoró los mismos y ratificó la observación ya que efectivamente las facturas fueron declaradas en periodos diferentes al de su emisión y porque el recurrente no presentó documentación contable o medios fehacientes de pago para establecer que las facturas observadas por este concepto, fueron pagadas dentro de los 180 días posteriores a la emisión de la factura, por tanto se debe mantener el presente reparo.

La Administración Tributarias en ejercicio de las facultades establecidas en los artículos 66 y 100 de la Ley 2492, evidenció que el proveedor de COTEL no declaró en su Libro de Ventas las transacciones realizadas con las facturas observadas, por lo que concluyó que no existió tal relación comercial, motivo que dio lugar a la depuración de dichas facturas. El recurrente en conocimiento de este reparo tenía la posibilidad de presentar la documentación pertinente para generar certeza de que efectivamente se realizaron la transacciones que dieron origen a las facturas depuradas; sin embargo, dicha carga procedimental no fue efectuada por el contribuyente, consecuentemente debe mantenerse este reparo.

En relación al reparo por el Impuesto a las Transacciones, referido al seguro médico delegado, la Administración Tributaria se remite a los argumentos expuestos en el IVA porque considera innecesario repetir los mismos.



Se determinaron ingresos no declarados por cobranzas en la gestión 2010 de la cartera comprada a ENTEL SA, en aplicación de los artículos 36, 37, 42, 46 y 47 de la Ley 843 e inciso d) del artículo 40 del DS 24051, los argumentos del recurrente sobre este punto no tienen asidero legal, por lo que corresponde ratificar el reparo por ese concepto.

Señala que de la revisión del detalle y los datos consignados en las facturas físicas que sustentan el crédito fiscal, se verificó que los servicios pagados y registrados en comprobantes contables por COTEL corresponden a servicios de periodos de gestiones anteriores, gastos no deducibles en la determinación de la utilidad neta imponible de la gestión 2010, esto en sujeción al artículo 46 de la Ley 843, en consecuencia la supuesta imposibilidad por parte del contribuyente de registrar el gasto en la fecha que correspondió al consumo, no es causal eximente para que el contribuyente lo haga en otra gestión, por lo que se debe ratificar este reparo, en aplicación del principio de legalidad.

Respecto al Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), indica que si bien es cierto que la Resolución Ministerial 371 señala (en forma contraria al artículo 8 de la Ley 2646) que el monto efectivamente pagado por el ITF es deducible como gasto a los fines de la determinación de la Base Imponible del IUE, sin embargo, la Administración Tributaria se rige bajo el principio de sometimiento pleno a la ley y de jerarquía normativa establecidos en los incisos c) y h) de la Ley 2341, aplicables por disposición del artículo 74 de la Ley 2492, es decir, bajo los principios mencionados se encuentra obligada a cumplir lo dispuesto por la Ley, en este caso por lo establecido en el artículo 8 de la Ley 2646 y no por lo dispuesto por una Resolución Ministerial. Cita para el efecto la Sentencia Constitucional N° 0591/2012-T.

Indica que el reparo establecido por otros gastos por TV cable fue porque los pagos efectuados por el contribuyente por la compra de derechos para la transmisión del mundial 2010, fueron provisionados y realizados en la gestión 2009 y no en la gestión 2010, contraviniendo lo establecido en los artículos 8 y 46 de la Ley 843 observándose la cuenta que registra la provisión de estos gastos; el contribuyente no presentó documentación alguna para evidenciar que efectivamente se haya realizado el gasto en la gestión 2010; ante la falta de respaldo de las afirmaciones del recurrente, el reparo por este concepto debe mantenerse.



Se verificó que COTEL La Paz Ltda., vende servicios de transmisión de TV cable a los abonados de las ciudades de La Paz y El Alto, para lo cual suscribió contratos de afiliación con diferentes entidades del extranjero que proveen señales de televisión por cable; contratos que establecen las tarifas mensuales que debe pagar en función a la cantidad de suscriptores de TV Cable a una determinada fecha; pagos al exterior que constituyen rentas de fuente boliviana, sujetas a la retención del 12,5% de acuerdo a lo establecido en el artículo 51 de la Ley 843, mediante formulario 530 IUE (Beneficiarios del Exterior). Sobre este extremo, señala que el contribuyente efectuó una interpretación incorrecta del inciso d) artículo 42 del DS 24051, puesto que las transacciones a que se refiere la normativa señalada, corresponden a operaciones de empresas que desarrollan y tienen actividades parcialmente realizadas en el país, debiendo éstas constituir agencias o similares domiciliadas en el país, condicionante que no se cumple en el presente caso; ninguna de las empresas que proporcionan señales internacionales de TV desde el exterior tiene domicilio en el país, por lo que no corresponde aplicar la normativa señalada; las remesas efectuadas a beneficiarios del exterior no cuentan con la retención del 12.5% IUE BE, conforme establece el artículo 51 de la Ley 843, artículo 12 inciso f) y el artículo 34 el del DS 24051.

Se constató que en la determinación de la utilidad neta imponible del IUE gestión 2010, el contribuyente registró como gasto deducible la depreciación de activos, que sus Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010, presentan Activos Fijos Revalorizados del 31/12/1997 por los rubros: terreno, edificios y construcciones, muebles y equipos de oficina, herramientas e instrumentos, vehículos, equipo y maquinaria, monederos, busca persona, equipo de computación, muebles y equipo de oficina telefonía rural, líneas y redes, canalización de telefonía digital, telefonía analógica y telefonía rural, centrales y subcentrales; la documentación presentada por el contribuyente, consistente en comprobantes contables de activación, facturas de compra y medios de pago por compras efectuadas en las gestiones 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, respalda el derecho propietario, los años de vida útil y la depreciación de los activos fijos computada como gasto deducible en la gestión 2010; por consiguiente, se aceptó como gasto las activaciones correspondientes a las gestiones 2005 al 2010; en cambio los documentos que sustentan activos adquiridos y activados en las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003, no fueron entregados y la correspondiente a la gestión 2004 fue proporcionada parcialmente, razón por la que se invalidó los gastos por depreciación por el importe total de



Bs47.627.239.-. Lo expuesto demuestra que se descargó parte de los reparos establecidos; adicionalmente es pertinente señalar que el propio contribuyente de forma implícita aceptó que no tiene toda la documentación pertinente para deducir como gasto la depreciación de sus activos fijos, razón por la que el reparo por este concepto debe ser confirmado.

Ninguna de las empresas extranjeras que proporcionan a COTEL la Paz Ltda., señales internacionales de televisión desde el exterior, tienen domicilio situado en el país o cuentan con agencia o similar domiciliada en el país, además la actividad que ejerce el contribuyente es continua e ininterrumpida, vale decir, no parcial, por consiguiente, corresponde la retención del 12.5% por cada remesa. La declaración y pago de retenciones en el formulario 550 IUE (Remesas al exterior por actividades parcialmente realizadas en el país), es un impuesto diferente al que debió pagar, razón por la que no se puede considerar un pago a cuenta del IUE-BE.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar la Resolución Determinativa N° 17-0150-14 de 21 de abril de 2014.

CONSIDERANDO:

Relación de Hechos:

Ante la Administración Tributaria

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 1° de marzo de 2013, notificó de forma personal a Julio Ramiro Medrano Montes, representante legal de la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL La Paz Ltda.), con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00406, formulario 7504 referido a los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010, solicitando la presentación de la documentación detallada en el F-4003, Requerimiento Nos. 00097401, 00097494 y Anexos A y B, fojas 3, 6-35 y 42-43 de antecedentes administrativos.

Mediante nota cite: DCG/022/2013 de 1° de marzo de 2013, Julio Ramiro Medrano Montes en representación legal de COTEL La Paz Ltda., solicitó a la Administración Tributaria prórroga para presentar la documentación solicitada en el formulario F-4003



N° 00097401, plazo otorgado hasta el 28 de marzo de 2013, por Auto N° 25-0067-2013, fojas 39-40 de antecedentes administrativos.

El 7 de octubre 20 de marzo de 2013, se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 70763, 70764, 70765, 70766, 70767, 70768, 70769, 70770, 70771, 70772, 70773 y 70774 por registro incorrecto en el Libro de Compras y Ventas IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre noviembre y diciembre 2010, contraviniendo el artículo 47 de la RND 10-0016-07; asimismo, se emitieron las Actas Nos. 70776, 70777, 70778, 70779, 70780, 70781, 70782, 70783, 70784, 70785, 70786 y 79542 por incumplimiento del deber formal de habilitación del Libro de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en la norma específica, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2010, vulnerando lo establecido en el artículo 45 de la RND 10-0016-07; aplicando las multas de 1.500.- UFV's por periodo fiscal establecidas en los sub numerales 3.1 y 3.2 del anexo A) de la RND 10-0037-07, fojas 45-47, 51-53, 56-58, 64-66, 68-70, 75-77, 80-82, 86-88, 95-97, 99-101, 104-106, 108-110, 112-123 de antecedentes administrativos.

El 4 de octubre de 2013, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN mediante Acta hizo entrega al contribuyente papeles de trabajo en 79 fojas, respecto a las observaciones preliminares relacionadas a ingresos no declarados por cobros al seguro médico, factura anulada sin original, compras y/o crédito fiscal observado, ingresos extraordinarios no declarados por compra de la cartera de ENTEL SA, por material excedente y gastos observados en la determinación el IUE de la gestión 2010; asimismo, a través del formulario Finalización de Fiscalización Externa N° 0012OFE0406 de 7 de octubre de 2013, se notificó mediante cédula al representante legal de la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda., la finalización de las tareas de verificación de campo, fojas 2208-2213 de antecedentes administrativos.

Concluido el proceso de fiscalización la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz el 31 de diciembre de 2013, emitió la Vista de Cargo N° 32-0205-2013, estableciendo contra la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. (COTEL La Paz Ltda.), una obligación tributaria preliminar de 18.752.706.- UFV's (equivalente a Bs30.015.692.-)



por IVA, IT e IUE-BE omitidos por los periodos fiscales enero a diciembre 2010 e IUE de la gestión fiscal 2010, todos los impuestos más intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente de omisión de pago, así como multas por incumplimiento de deberes formales cuyo total asciende a 36.000.- UFV's; actuación notificada mediante cédula el 23 de enero de 2014 al representante legal de COTEL La Paz Ltda., fojas 2255-2280 de antecedentes administrativos.

Mediante memorial de 24 de febrero de 2014, COTEL La Paz Ltda., ante la determinación preliminar presentó descargos a la Administración Tributaria, adjuntando 8 anexos de descargo en 1010 fojas, fojas 2288-3287 de antecedentes administrativos.

Evaluados los descargos, la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales el 21 de abril de 2014, emitió la Resolución Determinativa N° 17-0150-2014, estableciendo contra la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda., una obligación tributaria de 18.749.524.- UFV's por el IVA, IT e IUE-BE omitidos por los periodos fiscales enero a diciembre 2010 e IUE de la gestión fiscal 2010, todos los impuestos más intereses y sanción por omisión de pago por calificación de conducta del contribuyente; actuación notificada mediante cédula el 24 de abril de 2014, fojas 3321-3377 de antecedentes administrativos.

Ante la Instancia de Alzada

El Recurso de Alzada interpuesto por Hernán Avelino Pereira Fernández, representante legal de COTEL La Paz Ltda., contra la Resolución Determinativa N° 17-0150-2014 de 21 de abril de 2014, fue admitido mediante Auto de 16 de mayo de 2014, notificado de forma personal el 20 de mayo de 2014 al Gerente Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y el 23 de mayo de 2014 al representante legal de la empresa recurrente, fojas 76-78 de obrados.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial presentado el 4 de junio de 2014, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada, fojas 80-92 de obrados.

Mediante Auto de 5 de junio de 2014, se dispuso la apertura del término de prueba de veinte (20) días comunes y perentorios a ambas partes, en aplicación del inciso d) del artículo 218 del Código Tributario, actuación notificada a las partes en Secretaría el 11



de junio de 2014, período en el que la empresa recurrente por memorial de 1° de julio de 2014, se apersonó, ofreció y ratificó prueba presentada en el desarrollo del procedimiento de determinación; por su parte la Administración Tributaria recurrida ofreció, propuso, reprodujo y ratificó en calidad de prueba pre constituida los antecedentes administrativos remitidos junto al memorial de contestación del Recurso, fojas 93-103 de obrados.

En vigencia del plazo para la presentación de alegatos, COTEL La Paz Ltda. y la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante memoriales de 10 y 21 de julio de 2014 respectivamente, ofrecieron alegatos escritos fojas 109-124 de obrados.

CONSIDERANDO:

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

Marco Normativo y Conclusiones:

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT-LPZ), se avocará únicamente al análisis de los agravios manifestados por Hernán Avelino Pereira Fernández en representación de COTEL La Paz Ltda., en el Recurso de Alzada; la posición final se sustentará acorde a los hechos, antecedentes y el derecho aplicable en el presente caso, sin ingresar a otros aspectos que no fueron objeto de impugnación o que no se hayan solicitado durante su tramitación ante esta instancia recursiva.

Nulidad por aplicación del método de determinación de la base imponible sobre presunta señalando que se trata de base cierta

COTEL La Paz Ltda., señala que de acuerdo al segundo párrafo de la página 1 del acto impugnado, la determinación tributaria se realizó sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta documentación e información que permiten conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; empero, en realidad no se



advierte este aspecto, así en el cargo por el supuesto alquiler de su inmueble al seguro médico delegado no existe información o documentación por el mismo, sino es resultado de un presunción que contradice la definición del método utilizado para la determinación de la base imponible de los impuestos, incurriendo en un vicio formal que amerita la anulabilidad de dicha actuación, por cuanto no sólo debe limitarse al simple enunciado de actuaciones, sino debe garantizar el ejercicio pleno del derecho a la defensa en debido proceso; al respecto, se tiene:

Los párrafos I y II del artículo 43 de la Ley 2492, disponen que: *la base imponible podrá determinarse por los métodos:*

- I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.*
- II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.*

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

Con relación a las circunstancias para la determinación sobre base presunta, los numerales 4 y 6 del artículo 44 de la citada Ley señalan: *La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique las siguientes circunstancias relativas a éste último:*

- 4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.*
- 6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.*



Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

Sobre los medios para la determinación sobre base presunta, el parágrafo I del artículo 45 del citado cuerpo legal establece:

- I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:*
 - 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud.*
 - 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.*
 - 3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.*

De inicio, corresponde mencionar que nuestra legislación establece que la determinación puede ser hecha por los sujetos pasivos, o en forma mixta por la Administración tributaria, en base a la información suministrada por el contribuyente o responsable. También la determinación puede ser hecha de oficio por la Administración Tributaria, bajo una de estas modalidades: sobre base cierta o sobre base presunta; en ese entendido, la determinación de oficio es un procedimiento que se da cuando existe incumplimiento total o parcial del deber de determinación por parte del contribuyente o responsable. La determinación sobre base cierta se practica con apoyo en todos los elementos que permitan conocer los hechos imposables y calcular la base imponible en forma directa, es decir, con base en los elementos conocidos, disponibles para la Administración Tributaria; sin embargo, la determinación sobre base presunta se realiza en mérito de los elementos, hechos y circunstancias vinculados o conexiónados con el hecho imponible, que permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Se trata, entonces de una determinación basada en indicios, es



decir, cuando la Administración Tributaria se encuentre imposibilitada de realizar la determinación sobre base cierta.

Bajo las circunstancias referidas anteriormente, se tiene que de conformidad al artículo 43, parágrafo II de la Ley 2492, la Administración Tributaria se encuentra legalmente facultada para realizar la determinación de la base imponible del tributo utilizando el método de determinación sobre base presunta, en mérito a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación. En el caso bajo análisis, el SIN solicitó documentación a COTEL La Paz Ltda. la que fue entregada parcialmente, en ese contexto, ante la falta de información y documentación la Administración Tributaria aplicó correctamente la determinación sobre base presunta de conformidad a la norma citada precedentemente, hecho que es reconocido por la cooperativa recurrente (omisión de presentación de documentación), toda vez que hace mención a que la falta de presentación de la documentación requerida debe configurar una determinación sobre base presunta; empero, adicionalmente señala la utilización de un método incorrecto, lo que demuestra contradicciones por parte del recurrente, pues omite señalar con claridad cuál es el vicio de nulidad, lo que impide a ésta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitir un criterio específico en relación al método de determinación aplicado, debido a que no existe consistencia en la observación efectuada por el recurrente.

En el presente caso, si bien la Vista de Cargo señala que la determinación de la obligación tributaria se realizó sobre base cierta; sin embargo, se evidencia la aplicación de un procedimiento sobre base presunta al considerar los importes por deducciones al Servicio Médico Delegado como cobros por alquiler de los ambientes que ocupa dicho seguro en el inmueble de propiedad de COTEL La Paz Ltda., sin tomar en cuenta los argumentos del contribuyente que refieren a que dichos descuentos corresponden a gastos de mantenimiento, refacciones, funcionamiento de ascensores y servicio de seguridad que comparten.

En el contexto mencionado, el hecho de que la Resolución Determinativa impugnada señale que la fiscalización se realizó sobre base cierta, se considera como error en la mención del método aplicado en la determinación de oficio, más no tiene incidencia negativa en los procedimientos técnicos adoptados dadas las circunstancias; no da



lugar a la indefensión o lesión del interés público; es más, el disponer la nulidad sólo con el objeto de insertar las palabras “base presunta” no cambia la decisión adoptada por la Administración Tributaria, toda vez que al no presentar la contribuyente la información requerida, el SIN tuvo que analizar y evaluar la obtenida de fuentes alternas válidas, en base a la cual determinó los ingresos no declarados los que sirvieron de base para determinar el IVA, IT e IUE omitidos por los períodos fiscales enero a diciembre 2010. Consiguientemente no corresponde retrotraer obrados por este concepto.

Nulidad de la Resolución Determinativa impugnada por falta de fundamentación y valoración de la prueba aportada.

Respecto al Impuesto al Valor Agregado por ingresos no declarados emergentes del seguro médico delegado manifiesta que ésta prestación no tiene fines lucrativos ni comerciales, se encuentra a cargo de la Caja Nacional de Salud, según convenio suscrito con dicha entidad COTEL La Paz Ltda. se compromete a proveer ambientes en el edificio ubicado en la calle Socabaya N° 270-272, con todos los servicios básicos (energía eléctrica, agua potable, servicio telefónico, internet y otros) para la prestación del servicio de seguro médico delegado en beneficio del personal, hecho que no justifica la errada presunción de la Administración Tributaria sobre la existencia de un alquiler de inmueble como si se tratara de ingresos sujetos a facturación, ya que no existe una actividad gravada que ocasione el nacimiento de una obligación tributaria, cargo que además contradice la determinación sobre base cierta, ya que no cursa en antecedentes prueba alguna sobre la existencia de este tipo de relación jurídica. La Resolución Determinativa pone de manifiesto tres aspectos que contradicen sus actuaciones, primero: señala que la determinación fue sobre base cierta, cuando en realidad se utilizó la base presunta; segundo: del registro en la cuenta Otros Resultados N° 85050102, bajo el concepto “Deducciones Servicio Médico” presume sin efectuar un análisis, que se generaron ingresos, cuando dichos registros constituyen una exposición contable de la asignación de recursos para compartir gastos por servicios básicos y, tercero: COTEL La Paz Ltda., se benefició con el 100% del crédito fiscal de las facturas por servicios básicos, los aporte al seguro médico corresponde a pagos netos de la cuota parte de los servicios utilizados por ambas entidades y no incluye el impuesto correspondiente en razón a que las notas fiscales emitidas a nombre de COTEL La Paz Ltda., al respecto se tiene lo siguiente:



El artículo 115 de la Constitución Política del Estado dispone que:

- I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.*
- II. El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.*

El artículo 95 de la Ley 2492 estipula:

- I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.*
- II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código.*

Los párrafos I y III del artículo 96 del mismo cuerpo legal, disponen:

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

El párrafo II del artículo 99 del Código Tributario establece que *la Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.*



El párrafo I del artículo 100 de la Ley 2492, estipula que *la Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, el artículo 104 numeral I de la citada Ley señala que sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.*

La Ley 3092, que incorpora el Título V al Código Tributario en su artículo 201, determina que *los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.*

El artículo 36 de la Ley 2341 señala:

- I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.*
- II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.*
- III. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo dará lugar a la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.*
- IV. Las anulabilidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente Ley.*

El artículo 31 del DS 27113, respecto a la motivación dispone que:

- I. Serán motivados los actos señalados en el artículo 30° de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los que:*
 - a) Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos.*
 - b) Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados.*
 - c) Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales.*



- II. *La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión.*
- III. *La remisión a propuestas, dictámenes, antecedentes o resoluciones previas, no reemplazará a la motivación exigida en este artículo.*

Por su parte el artículo 55 del DS 27113 establece que: Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

El artículo 18 del DS 27310 dispone que: La Vista de Cargo que dicte la Administración, deberá consignar los siguientes requisitos esenciales:

- a) *Número de la Vista de Cargo*
- b) *Fecha.*
- c) *Nombre o razón social del sujeto pasivo.*
- d) *Número de registro tributario, cuando corresponda.*
- e) *Indicación del tributo (s) y, cuando corresponda, período (s) fiscal (es).*
- f) *Liquidación previa de la deuda tributaria.*
- g) *Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 98 de la Ley 2492.*
- h) *Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.*

El artículo 19 del citado cuerpo legal establece que: La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el artículo 99 de la Ley 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el artículo 47 de dicha Ley. En el ámbito aduanero, los fundamentos de hecho y de derecho



contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso.

Bajo las circunstancias señaladas anteriormente, corresponde mencionar que la indefensión supone la vulneración de los derechos fundamentales procesales del debido proceso a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna gratuita, transparente y sin dilaciones; recogidos en la Constitución Política del Estado vigente, en su artículo 115. El debido proceso implica que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la administración a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho a la defensa. *El debido proceso* debe ser entendido, como el estricto cumplimiento de los requisitos constitucionales en materia de procedimiento para garantizar justicia al recurrente; es decir, se materializa con la posibilidad de defensa que las partes deben tener a la producción de pruebas y a la decisión pronta del juzgador; es el derecho que toda persona tiene a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar.

Corresponde hacer hincapié que los requisitos establecidos para la Vista de Cargo que fundamentan la Resolución Determinativa aseguran que el sujeto pasivo tome conocimiento exacto e indubitable de las pretensiones de la Administración Tributaria a efectos de que en el término probatorio presente los descargos a la Administración Tributaria en ejercicio de su derecho a la defensa garantizado por el artículo 119, párrafo II de la nueva Constitución Política del Estado y artículo 98 de la Ley 2492; en ese sentido, tanto la Ley 2492 y la Ley 2341 como sus Reglamentos, establecen los requisitos esenciales que deben contener los actos administrativos, garantizando el debido proceso y el derecho a la defensa, cuya inobservancia por parte del sujeto activo correspondería establecer la nulidad; en ese contexto, corresponde puntualizar lo siguiente:

- ***IVA e IT por ingresos por servicio médico delegado***

De acuerdo al inciso a) "Ingresos no Declarados" de la Vista de Cargo COTEL la Paz Ltda., *percibe ingresos por concepto de alquiler de los ambientes ocupados por el servicio médico delegado en el edificio ubicado en la calle Socabaya N° 270-272, zona central, mismos que se encuentran registrados en la cuenta "Otros Resultados N° 85050102", bajo el concepto "deducciones servicio médico" de enero a diciembre*



2010, que corresponde a energía eléctrica, agua, servicio telefónico, internet, seguros, alquiler de ambiente, mantenimiento y reparaciones, seguridad, vigilancia y combustibles en los periodos enero a diciembre de 2010, se ha verificado que estas cobranzas realizadas por COTEL son ingresos que sin bien fueron asentados en registros contables; sin embargo, estos debieron ser facturados y declarados en la liquidación de impuestos.

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que los papeles de trabajo “Ingreso no Declarado por alquiler de Ambientes al Seguro Médico Delegado” e “Impuesto a las Transacciones”, en los que la Administración Tributaria determina la existencia de ingresos no declarados, se evidencia que basa su pretensión en el “Presupuesto de Gastos Fijos 2010 del Seguro Médico Delegado de COTEL Ltda.”, mismo que registra entre otros el presupuesto mensual de Bs10.051,75 (Bs120.621.- anual) para la depreciación del 4° piso del edificio que ocupa, no así el concepto de alquiler que señala el SIN, fojas 129, 138 y 953 de antecedentes administrativos, aspecto que demuestra que los “ingresos no declarados” establecidos por la Administración Tributaria no se hallan adecuadamente respaldados, conforme las pretensiones de la Administración, toda vez que no existe evidencia que el importe observado corresponde efectivamente a alquileres cobrados por COTEL La Paz Ltda., lo que implica que no se tiene una debida fundamentación, causando indefensión en el contribuyente, ya que no existe fundamento técnico legal adicional que respalde los reparos por IVA e IT, toda vez que son consecuencia de una simple presunción.

Sobre temas análogos, el Tribunal Constitucional en la SC 1289/2010-R de 13 de septiembre, señaló que: "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la SC 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso '...exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o



cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión”.

Por su parte, la SC 1326/2010-R de 20 de septiembre, ha dispuesto: “La jurisprudencia constitucional ha establecido, que la garantía del debido proceso comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió.

En este contexto, es menester establecer que el proceso de determinación debe ser tramitado en el marco de los principios y garantías constitucionales de acuerdo a lo establecido en el artículo 115 de la Constitución Política del Estado, garantizando al administrado seguridad jurídica y acceso a ejercer su legítimo derecho a la defensa, valorado todas las pruebas aportadas en el marco del principio de la sana crítica de conformidad a lo establecido en el artículo 81 del Código Tributario; en ese entendido, al momento de motivar una resolución, es necesario compulsar las pruebas y arribar a conclusiones jurídicas ciertas sobre la base de hechos probados, sea cual fuere la pretensión de la parte, realizando una adecuada fundamentación legal, citando las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma, omitir realizar una correcta motivación elimina la parte estructural de la resolución, asumiendo una decisión de hecho y no de derecho, lesionando efectivamente el debido proceso, siendo que uno de los elementos esenciales del debido proceso, es la motivación de las resoluciones, entendida ésta como un derecho fundamental constituyéndose en una de las garantías que forma parte del contenido adjetivo del debido proceso.



En conclusión corresponde afirmar que la ausencia de una suficiente y adecuada motivación en los fallos, vulnera el derecho al debido proceso, persé el derecho a la defensa, impidiendo que la tutela jurisdiccional administrativa sea efectiva, aclarándose que la obligación de motivar las resoluciones no significa que las decisiones adoptadas necesariamente deban satisfacer al administrado, lo que sí es trascendental, es que la decisión sea fundamentada, dando lugar a que de esta manera se lleguen a emitir decisiones justas efectivizando el imperio de la justicia constitucional de la igualdad, inserta en nuestra Constitución Política del Estado, aspectos que del análisis precedente no fueron configurados.

- **Compras observadas**

COTEL La Paz Ltda., indica que el acto impugnado no guarda relación en su exposición, puesto que el inciso b) de la Vista de Cargo se refiere a notas fiscales declaradas en periodos que no corresponden y a facturas sin documentación de sustento; mientras que en la valoración de descargos efectuada en la Resolución Determinativa hace referencia a los incisos B) Nota fiscal declarada en otro período; c) con error de registro en el Libro de Compras IVA; G) sin medio fehaciente de pago; H) no declarada en el Libro de Ventas del proveedor y F) no corresponde considerar como gasto deducible, parte de otra estructura; aspecto que causa confusión y demuestra falta de coherencia en los actos emitidos por la Administración Tributaria. Respecto a las notas fiscales por gastos de gestiones anteriores (observación F), el acto administrativo impugnado no expresa resultados sobre los argumentos expuestos contra la Vista de Cargo, aspecto que evidencia que no se realizó el análisis de los descargos presentados, es decir no se valoró la prueba presentada, lo que conlleva vulneración de los derechos de contribuyente; al respecto, se tiene lo siguiente:

De la lectura de la Vista de Cargo, se evidencia que en el inciso b) “Compra Observadas” sólo se hace referencia a las compras observadas cuyas notas fiscales fueron declaradas en periodos que no corresponden y a facturas que no cuentan con documentación de sustento o medios probatorios de pago; sin embargo, en el análisis de descargos de la Resolución Determinativa impugnada, la Administración Tributaria señala que respecto a las observaciones C) Nota fiscal con error de registro en el Libro de Compras IVA; G) Sin medio fehaciente de pago y h) Nota Fiscal no declarada en el Libro de Ventas IVA del proveedor, el contribuyente no presentó documentación de descargo, fojas 2258-2259, 3339-3342 de antecedentes administrativos, lo anterior



demuestra que no existe coherencia entre la Vista de Cargo y el acto administrativo impugnado y que el contribuyente no tuvo la oportunidad de presentar descargos respecto a todos los reparos establecidos por la Administración Tributaria. Asimismo, si bien el acto administrativo impugnado contiene un análisis sucinto de la valoración técnica de la prueba presentada por el sujeto pasivo en calidad de descargo a la Vista de Cargo, en observancia y aplicación de los artículos 76 y 81 de la Ley 2492 (CTB), no se evidencia en antecedentes administrativos papeles de trabajo que sustenten técnica y legalmente la adecuada valoración de dichos descargos y los fundamentos de hecho y derecho del por qué no desvirtuaron las observaciones establecidas, aspecto que puso al contribuyente en estado de indefensión, lo que también ocasionó inseguridad jurídica al contribuyente, situación que incide en el debido proceso, principio consagrado en el artículo 115, parágrafo II de la Constitución Política del Estado y en el artículo 68, numerales 6) y 7), de la Ley 2492.

Del análisis realizado, se evidencia que se vulneró el debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente, principios y garantías constitucionales que también se encuentran establecidos en la legislación tributaria vigente; asimismo, de conformidad al artículo 36 parágrafo II de la Ley 2341, corresponde la nulidad del procedimiento cuando se comprueba que se vulneró el derecho a la defensa del administrado, norma legal que del análisis precedente corresponde ser aplicada, correspondiendo en consecuencia anular el proceso de determinación hasta el vicio más antiguo, con el objeto de sanear el mismo, garantizando al sujeto pasivo el uso irrestricto de su derecho a la defensa.

- ***Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios Exterior (IUE-BE)***

COTEL La Paz Ltda., señala que denunció que en la Orden de Fiscalización no se especificó el IUE-BE como uno de los impuestos a ser revisado, por lo que resulta totalmente inadmisibles, que sin haber abierto la fiscalización para el IUE-BE ni requerido información, se exponga en la Vista de Cargo y se ratifique en la Resolución Determinativa adeudos por el IUE-BE, peor aún en el cuadro de liquidación de éste impuesto se contemple un total adeudado que no condice con los conceptos pagados y reconocidos por la Administración Tributaria, aspecto que vicia de nulidad la actuación administrativa, puesto que no se reconoce los pagos a cuenta realizados por la Cooperativa. Asimismo, indica que no constituye argumento válido señalar que de



acuerdo a la Ley 843, el IUE-BE se encuentra contemplado dentro del Capítulo y Título referidos al IUE, concluyendo que el IUE-BE es parte del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, para luego en total contradicción reconocer expresamente como única diferencia que ambos impuestos poseen distintos hechos generadores, además de alícuotas y formas de liquidación y pago distintas; al respecto, corresponde mencionar lo siguiente:

La Ley 2492 (CTB), en sus artículos 92 al 104, establece procedimientos para la determinación tributaria de oficio, que para el caso del procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación de la Orden de Fiscalización, expresando posteriormente los resultados de ésta actuación en la emisión de la Vista de Cargo, contando el contribuyente con el término de 30 días para la presentación de descargos, para posteriormente concluir con la emisión de la Resolución Determinativa.

En ese entendido se debe señalar que el artículo 104 de la Ley 2492 (CTB), en su párrafo I dispone, de manera expresa, que la Administración Tributaria además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización, que establezca, entre otros requisitos, el alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados. Lo anterior pone de manifiesto que indudablemente la determinación de obligaciones tributarias debe estar sustentada en hechos y antecedentes que desde su inicio deben ser de conocimiento del sujeto pasivo, utilizando los procedimientos esenciales y sustanciales previstos legalmente, conforme lo previsto en el artículo 28, inciso d) de la Ley 2341 (LPA), aplicable al presente caso en virtud del Artículo 74 de Ley 2492 (CTB), situación que evidentemente garantiza al administrado el derecho a ser informado y asistido en cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos; a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria a cerca de su naturaleza y alcance, así como sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, numerales 1 y 8 del Código Tributario.

En el presente caso, la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones conferidas por los artículos 66, 100, 101 y 104 de la Ley 2492 y los artículos 29, 32 y 33 del DS 27310, notificó a la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00406, referido a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las



Transacciones (IT) por los periodos fiscales enero a diciembre de 2010 e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), por la gestión fiscal 2010, solicitando la presentación de la documentación mediante Requerimientos N° 97401, 97494 y anexos A y B, cursantes a fojas 6-35 y 42-43 de antecedentes administrativos.

En ese entendido, la citada Orden de Fiscalización establece como alcance la revisión de los hechos y/o elementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto sobre las utilidades (IUE) de los periodos enero a diciembre 2010; sin embargo, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0205-2013, estableciendo contra la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda., una obligación tributaria preliminar de 18.752.706.- UFV's (equivalente a Bs30.015.692.-) por IVA, IT e IUE-BE omitidos por los periodos fiscales enero a diciembre 2010 e IUE de la gestión fiscal 2010, más intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente de omisión de pago, así como multas por incumplimiento de deberes formales cuyo total asciende a 36.000.- UFV's; reparos que si bien disminuyen en Bs5.116.- que no representan ni el 1% del tributo omitido determinado en la Vista de Cargo, fueron ratificados en la Resolución Determinativa N° 17-0150-2014 de 21 de abril de 2014, aspectos que no son concordantes con el inicio del procedimiento de determinación, porque establece una deuda tributaria más allá del alcance inicialmente establecido en la citada Orden de Fiscalización, situación que indudablemente vulnera el derecho a la defensa del sujeto pasivo.

En ese sentido, la Sentencia Constitucional 1351/2003-R de 16 de septiembre de 2003, en el marco constitucional dispuso que el derecho a la defensa es un instituto integrante de las garantías del debido proceso, precepto que desde el punto de vista teleológico ha sido creado para poner de relieve esta garantía fundamental, que debe ser interpretada siempre conforme al principio de la favorabilidad antes que restrictivamente, considerándolo como un principio informador de todo el ordenamiento jurídico de todo Estado, esto quiere decir, que nadie puede ser sancionado o afectado en sus derechos e intereses legítimos sin el desarrollo de un debido proceso establecido por ley, revestido de las garantías que la Constitución y las leyes le dispensan y dentro de ello, posibilite el inviolable derecho a la defensa. Este derecho a la defensa se halla relacionado también con el derecho de igualdad de las partes, esto es, que arbitrariamente no se puede establecer una decisión particular que afecte los intereses de la otra parte sin comunicar o por lo menos informar la decisión tomada a



fin de activar los mecanismos de defensa, en igualdad de condiciones, ofreciendo por los interesados los descargos que considere pertinentes.

En ese contexto, la Administración Tributaria debe corregir lo observado a momento de emitir un nuevo acto administrativo, toda vez que las especificaciones de la deuda tributaria y la fundamentación de hecho y de derecho, debe ser concordante con el alcance inicialmente establecido en la Orden de Fiscalización o alternativamente, deberá iniciar otro procedimiento de determinación por otras obligaciones tributarias que estime conveniente, sin alterar posteriormente el procedimiento inicial.

Bajo las circunstancias señaladas precedentemente, corresponde anular obrados hasta la Vista de Cargo, en consecuencia, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, debe emitir un nuevo acto administrativo acorde al procedimiento de determinación establecido por los artículos 92 al 104 de la Ley 2492, debiendo valorar íntegramente los descargos presentados por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda., estableciendo fundadamente el rechazo o aceptación de los descargos presentados a efectos del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 99, parágrafo II de la Ley 2492 y artículo 19 del DS 27310.

POR TANTO:

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

RESUELVE:

PRIMERO: ANULAR obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° 32-0205-2013 de 31 de diciembre de 2013, inclusive; consecuentemente, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales debe emitir un nuevo acto administrativo en el que adecue el procedimiento de determinación establecido por los artículos 92 al 104 de la Ley 2492; asimismo, debe valorar íntegramente los descargos presentados por el sujeto pasivo fundamentando su posición definitiva al respecto, en cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 99, parágrafo II de la Ley 2492 y artículo 19 del DS 27310.



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

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

Regístrese, hágase saber y cúmplase.