



RESOLUCIÓN DE RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 0668/2014

Recurrente: **Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. (ECLA LTDA.)**, legalmente representada por Wilfredo Suarez Alquiza

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

Expediente: **ARIT-LPZ-0317/2014**

Fecha: **La Paz, 8 de septiembre de 2014**

VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. (ECLA LTDA.), 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 Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. (ECLA LTDA.), legalmente representada por Wilfredo Suarez Alquiza, conforme Testimonio de Poder N° 691/2013, mediante memorial presentado el 2 de mayo de 2014, fojas 39-45 de obrados, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014 de 7 de abril de 2014, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

El 4 de abril de 2014 mediante boleta 1000, se canceló la suma de Bs4.220.- que incluye impuesto determinado, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago por las observaciones a las cuentas: de activo fijo y depreciaciones, Certificados COTEL, Diferencias de Cambio, CONVAR (alcantarillado LLallagua) y Proyectos en Liquidación; razón por la que el Recurso está enfocado a desvirtuar las observaciones a las cuentas: Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes - criterios de



valuación contable y tributario, cuentas de resultados Ingresos y Egresos y las multas por incumplimiento de deberes formales, por incorrecto registro en la casilla 635 de la declaración jurada F-200.

Señala que el DS 24051 reconoce en su artículo 16 la Norma Contable 6 “Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor” y en su artículo 38 la Norma Contable “Estados Financieros a Moneda Constante”, ésta última para re expresar los Estados financieros. Asimismo, las RND 10-0002-08 y 10-0004-08 ratifican el tenor del DS 29387 y reconoce la Norma Contable 3, con excepción de su apartado 3, es decir, que para fines tributarios los Estados Financieros se ajustan con o sin Resolución del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y contabilidad. En ese sentido, el propósito de la norma contable es que los Estados Financieros estén re-expresados en moneda constante a fin de corregir las distorsiones que sobre ellos produce la inflación; sin embargo, la finalidad del ajuste es sólo para poder comparar cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre, ya que no afecta la base imponible del IUE, puesto que al efectuar su re-expresión se debita y abona cuentas de resultado por el mismo importe.

Respecto al ajuste por inflación y tenencia de bienes de las cuentas de resultados Ingresos y Egresos, precisa que la Administración Tributaria no analizó de forma integral las normas contables y tributarias, los descargos presentados, lo que evidencia vicios que atentan a los derechos reconocidos en el artículo 68, numerales 2 y 7 del CTB, referidos a que las pruebas formuladas y aportadas deben ser tomadas en cuenta al redactar la Resolución Determinativa, hecho que la Administración Tributaria incumplió, ya que únicamente se limita a ratificar los agravios señalados en la Vista de Cargo, sin efectuar un análisis de los descargos presentados, causando en consecuencia vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso.

Señala que resulta inaceptable que la Administración Tributaria, con el pretexto de realizar la re-expresión de las cuentas, determine diferencias sólo de las cuentas positivas y de las diferencias de cuentas negativas consigne “0”, situación que desde todo punto de vista dará un resultado mayor, errores que se traducen en un vicio formal al amparo de los artículos 28 y 35 de la Ley 2341 y que debe ser subsanado en protección al ejercicio de los derechos constitucionales reconocidos.



En relación a la re-expresión del Estado de Resultados, resalta que debido a que éste es un rubro no monetario, no cambia el resultado del impuesto determinado, la re-expresión es sólo para poder comparar las cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre. A consecuencia de la re-expresión de las cuentas de Gastos e Ingresos, el AITB es por una parte ingreso y por otra gasto, consecuentemente el resultado es neutro.

La Administración Tributaria sancionó a la empresa con la multa establecida en el sub-numeral 2.3 de la RND 10-0037-07, sin tomar en cuenta que los errores aritméticos deben ser observados en virtud al artículo 97 de la Ley 2492, es decir, por el registro incorrecto en la casilla 635 de la declaración jurada, sea por arrastre, cálculo del mantenimiento de valor u otro que afecte al saldo a favor del Fisco, la Administración Tributaria debió haber emitido una Resolución Determinativa requiriendo además la rectificación de la declaración jurada, existiendo normativa al respecto, no puede calificarse como una contravención imponiendo una sanción por incumplimiento de deberes formales, quebrantando los principios constitucionales de legalidad y tipicidad recogidos en el numeral 6 del párrafo I del artículo 6 del CTB, entendiéndose que la conducta contraventora que se les atribuye no infringe las previsiones del artículo 162-I de la Ley 2492 y no se adecua al tipo establecido en el sub-numeral 2.3 de la RND 10-0037-07, toda vez que la misma no exige expresamente el registro sin errores en declaraciones juradas.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita anular la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014 de 7 de abril de 2014, o en su defecto revocar totalmente la misma dejando sin efecto la indebida deuda tributaria.

CONSIDERANDO:

Respuesta al Recurso de Alzada

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0208-14 de 28 de marzo de 2014, mediante memorial presentado el 26 de mayo de 2014, a fojas 51-60 de obrados, respondió negativamente expresando lo siguiente:



De acuerdo al inciso i) del numeral 2, de la Norma Contable N° 3 “Estados Financieros Expresados en Moneda Constante”, se considera a las cuentas de Resultados dentro del rubro No Monetarios, por lo que procedió a verificar el cálculo de las expresiones de las cuentas de resultados Ingresos en base al índice UFV, tomando en cuenta la fecha de cada transacción sujeta a examen, conforme establece la citada norma contable.

El SIN cumplió con todas la formalidades establecidas en la Ley 2492, como por la reglamentación garantizando los derechos del administrado, señalados expresamente en el artículo 68 de la citada Ley 2492, los que fueron correctamente precautelados, evidenciándose además que se otorgó al contribuyente los plazos y las formalidades para presentar descargos, manteniendo completamente informado al recurrente de todas sus actuaciones, cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 99, parágrafo II de la Ley 2492 y habiendo realizado el análisis de todos los descargos presentados durante el procedimiento determinativo. En cambio el contribuyente no demostró a falta de argumentos de hecho y derecho dentro de la Resolución determinativa impugnada, mucho menos que no se efectuó el análisis de los descargos a la Vista de Cargo.

Mediante RND 10-0002-08, la Administración Tributaria reconoce la aplicación de las Normas Contables 3 y 6 relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y por RND 10-0004-08 establece la obligatoriedad de elaborar y presentar Estados Financieros de acuerdo a las modificaciones establecidas en el artículo 2 del DS 29387.

Se evidenció que el contribuyente en la gestión fiscal 2009 no declaró todos los ingresos por Ajustes por Inflación y Tenencia de Bienes, originados en la re-expresión a moneda constante de las cuentas de: Activos Fijos, Depreciación de Activos Fijos, Ingresos y Gastos, Diferencia de Cambio originada en Activos y Pasivos en moneda extranjera; omisión que tiene efecto en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

La Administración Tributaria evaluó todos los argumentos invocados en el memorial de descargo a la Vista de Cargo, así como la documentación presentada en calidad de descargo, mismos que no desvirtuaron los reparos establecidos en la fiscalización. Se efectuó la re-expresión de cuentas de Ingreso y Gastos en base a los Mayores



presentados, originándose en el primer caso débitos en la cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes, y en el segundo caso abonos en la cuenta mencionada; de los ajustes realizados se obtuvo un saldo acreedor (ingreso) que tiene incidencia en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. Lo mencionado demuestra que el contribuyente no cumplió con la re-expresión de todas las cuentas que conforman su Estado de Resultados, conforme las Normas Contables 3 y 6, aspecto que implica que dicho estado presenta distorsiones desde el punto de vista tributario.

No existe nulidad alguna, toda vez que se demostró que los argumentos del contribuyente carecen de respaldo fáctico y legal, la Administración Tributaria obró en estricta sujeción de las leyes, y las nulidades referidas por el contribuyente no están expresamente determinadas por Ley.

El deber formal que tiene el contribuyente no sólo se refiere a la presentación de declaraciones juradas per se, sino que éstas deben ser presentadas conforme a las condiciones y formalidades establecidas en normas específicas; por lo que la interpretación realizada por el sujeto pasivo es completamente errónea y alejada de la realidad fáctica y jurídica, en el presente caso, el propio contribuyente reconoce que presentó declaraciones juradas con datos erróneos (casilla 635), estableciendo que los mismos no reflejan la realidad de los hechos, datos y actos, incumpliendo lo establecido por el artículo 78 de la Ley 2492.

El principio de legalidad en materia tributaria supone que las decisiones sobre ingresos y gastos, deben ser reguladas por las normas jurídicas de mayor rango jerárquico y emanadas del órgano legislativo. En este entendido la Ley 2492 es la máxima expresión del principio de legalidad, misma que en su artículo 64 confiere a la Administración Tributaria la potestad de emitir normas administrativas de carácter general a efectos de la aplicación de las normas tributarias, así como la de calificar la conducta del contribuyente, imponer y ejecutar sanciones por contravenciones.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014 de 7 de abril de 2014.



CONSIDERANDO:

Relación de hechos:

Ante la Administración Tributaria

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 29 de enero de 2013, notificó mediante cédula al representante legal de la Empresa Constructora Latino Americana Ltda. ECLA Ltda., con la Orden de Verificación N° 0012OFE00347, formulario 7504, a objeto de efectuar la revisión de los hechos y elementos correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) relacionados con la expresión de valores a moneda constante, normas contables 3 y 6, ajustes de gastos deducibles del Anexo 7, de los periodos fiscales abril 2008 a marzo 2009, solicitando la presentación de la documentación detallada en el F-4003, Requerimiento N° 0097374 y Anexo, fojas 2-10 de antecedentes administrativos.

El 14 de octubre de 2013, se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00080020, por registro incorrecto en la casilla 635 “saldo a favor de contribuyente del periodo anterior” de la declaración jurada F-200, y aplica la multa de 400.- UFV’s, establecida en el sub-numeral 2.3 del anexo A) de la RND 10-0037-07, fojas 1372 de antecedentes administrativos.

Terminada la verificación, el 18 de octubre de 2013 la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, puso en conocimiento del contribuyente el formulario “Notificación de Finalización de Fiscalización Externa” en el que comunica la conclusión de las tareas de revisión de campo, fojas 1370 de antecedentes administrativos.

Wilfredo Suarez Alquiza, en representación de ECLA Ltda., el 28 de octubre de 2013 presentó nota de aclaración respecto al efecto neutro de la re-expresión de las cuentas del Estado de Resultados establecida en la Norma Contable N° 3, solicitando se valore en su integridad tanto el incremento en las cuentas de ingreso como en las cuentas de gasto, fojas 1532-1533 de antecedentes administrativos.

El 30 de diciembre de 2013, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Vista de Cargo N° 32-0201-2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SFE/VC/224/2013 contra la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA Ltda., estableciendo un obligación preliminar de 13.003.- UFV’s



(equivalente a Bs19.902.-) por IUE omitido de la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009, más intereses y sanción preliminar de la conducta de omisión de pago, así como la multa de 400.- UFV's por incumplimiento de deberes formales. Vista de Cargo notificada de forma personal a la representante legal de ECLA LTDA., el 10 de enero de 2014, fojas 1552-1563 de antecedentes administrativos.

Wilfredo Suarez Alquiza, en representación legal de ECLA LTDA., mediante memorial de 10 de febrero de 2014 presentó documentación de descargo a la Vista de Cargo, fojas 1569-1869 de antecedentes administrativos.

Evaluados los descargos presentados, el 7 de abril de 2014 la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014 contra la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda., estableciendo una obligación de 11.698.- UFV's por concepto del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), más intereses y 12.742.- UFV's por sanción de omisión de pago, así como la multa de 400.- UFV's por incumplimiento de deberes formales; acto administrativo notificado mediante cédula el 11 de abril de 2014, fojas 1896-1924 de antecedentes administrativos.

Ante la Instancia de Alzada

El Recurso de Alzada interpuesto por Wilfredo Suarez Alquiza, en representación legal de la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA LTDA., contra la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014 de 7 de abril de 2014, fue admitido mediante Auto de 7 de mayo de 2014, notificado de forma personal al Gerente Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales el 9 de mayo de 2014 y al representante legal de la empresa recurrente el 13 de mayo de 2014; fojas 46-48 de obrados.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial presentado el 26 de mayo de 2014, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada, fojas 51-60 de obrados.

Mediante Auto de 27 de mayo 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 28 de mayo de 2014; período en el que 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; por su parte el recurrente mediante memorial ratifica y presenta pruebas consistente en Estados Financieros auditados, Libros de contabilidad notariados, fojas 61-72 de obrados y fojas 1-1008 de la prueba presentada.

Mediante memorial de 7 de julio de 2014, la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA Ltda., presentó alegatos en conclusiones, solicitando la nulidad de la Resolución Determinativa impugnada o en su defecto la revocatoria total de dicho acto administrativo; fojas 82-84 de obrados.

Esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante Auto de Ampliación de Plazo ARIT-ORU-0317/2014 de 28 de julio de 2014, prorrogó por 40 días adicionales la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada, actuación notificada a las partes en Secretaría el 30 de julio de 2014, fojas 88-90 de obrados.

CONSIDERANDO:

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

Marco Normativo y Conclusiones:

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT-LPZ) se avocará únicamente al análisis de los agravios manifestados por la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA 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.



Vicios de nulidad por la falta de valoración de la prueba aportada

El representante legal de la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. ECLA Ltda., en su Recurso de Alzada señala que la Administración Tributaria no analizó de forma integral las normas contables y tributarias, los descargos presentados, lo que evidencia vicios que atentan a los derechos reconocidos en el artículo 68, numerales 2 y 7 del Código Tributario, referidos a que las pruebas formuladas y aportadas deben ser tomadas en cuenta al redactar la Resolución Determinativa, hecho que la Administración Tributaria incumplió, ya que únicamente se limita a ratificar los agravios señalados en la Vista de Cargo, sin efectuar un análisis de los descargos presentados, causando en consecuencia vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso; 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 119 de la Constitución Política del Estado establece que:

II. Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa. El Estado proporcionará a las personas denunciadas o imputadas una defensora o un defensor gratuito, en los casos en que éstas no cuenten con los recursos económicos necesarios.

El artículo 68 de la Ley 2492 (CTB) señala que: *constituyen derechos del sujeto pasivo entre otros los siguientes:*

- 2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos*
- 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.*



7. *A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.*

El artículo 76 de la misma normativa legal, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración.

El artículo 81 de la citada Ley 2492 dispone que: las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, concordante con el artículo 217, inciso a) de la Ley 2492 que indica que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente.

El artículo 95 de la misma normativa legal indica que:

- 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 declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este código y las 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.*

El artículo 98 de la Ley 2492 establece que: una vez notificada la Vista de Cargo el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes.

El párrafo II del artículo 99 del Código Tributario dispone:

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



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

El artículo 36 de la Ley 2341 establece que:

- I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del Ordenamiento jurídico distinto 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 dé lugar a la indefensión de los interesados.*

El artículo 55 del DS 27113 estipula 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 19 del DS 27310 señala 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 (...).

El artículo 18, caso 3, numeral 3, segundo párrafo, inciso j) de la RND 10-0037-07 menciona que: *Vencido el plazo señalado en el numeral anterior, el Departamento de Fiscalización en un plazo no mayor a treinta (30) días analizará los descargos, si fueran presentados y en caso de no ser presentados igualmente elaborará un Informe de Conclusiones que remitirá al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para que emita y notifique la Resolución Determinativa en los (30) días siguientes señalando lo siguiente: J) Relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentaciones e información presentada por el sujeto pasivo y la valoración realizada por la Administración Tributaria.*



Las Sentencias Constitucionales SC 1262/2004-R y SC 1786/2004-R de 10 de agosto y 12 de noviembre de 2004, establecen que: "...el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo del derecho al debido proceso sólo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir, cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión... ; pues no tendría sentido jurídico alguno conceder la tutela y disponer se subsanen dichos defectos procedimentales, cuando al final de ellos se arribará a los mismos resultados a los que ya se arribó mediante la decisión objetada por los errores procesales...".

De la lectura del acto impugnado, en las páginas 16-19 se tiene la relación de los documentos presentados en calidad de descargo a la Vista de Cargo y los fundamentos por los cuales no desvirtuaron los cargos establecidos; respecto a la documentación presentada para descargar la observación por re-expresión del Estado de Resultados, consistente en "Comprobantes de Ajustes UFV's" registro de actualización de cuentas de resultados de los periodos fiscales abril 2008 a marzo 2009 y Libro Mayor de la cuenta "Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes" menciona que el total de las mismas no se exponen en los Mayores presentados, toda vez que la cuenta "Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes" no registra la actualización de las cuentas del Estado de Resultados; asimismo, los datos de re expresión de Estados Financieros auditados de la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009, no se encuentran reflejados en los mayores y por ende no fueron considerados para la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Conforme a los argumentos expuestos, queda demostrado que el acto administrativo fundamentó de manera clara los motivos por los que los documentos presentados por el contribuyente no desvirtuaron los cargos establecidos; en consecuencia no es evidente la falta de valoración de la prueba manifestada por la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda.

- ***Determinación de adeudo tributario***

La empresa recurrente, a través de su representante legal, manifiesta que las RND 10-0002-08 y 10-0004-08 ratifican el tenor del DS 29387 y reconoce la Norma Contable 3, con excepción de su apartado 3, es decir, que para fines tributarios los Estados Financieros se ajustan con o sin Resolución del Consejo Técnico Nacional de Auditoría



y Contabilidad. El propósito de la norma contable es que los Estados Financieros estén re-expresados en moneda constante a fin de corregir las distorsiones que sobre ellos produce la inflación; por consiguiente, la finalidad del ajuste es sólo para poder comparar cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre, y no afecta la base imponible del IUE; por tanto, resulta inaceptable que la Administración Tributaria determine diferencias sólo de las cuentas positivas y de las diferencias de cuentas negativas consigne "0". Resalta que debido a que el Estado de Resultados es un rubro no monetario, no cambia el resultado del impuesto determinado, la re-expresión es sólo para poder comparar las cantidades históricas a moneda equivalente de la fecha de cierre, el "Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes" (AITB), es tanto ingreso como gasto a consecuencia de la re-expresión de las cuentas de Ingresos y Gastos, consecuentemente el resultado es neutro. Al respecto, corresponde realizar el siguiente análisis:

El artículo 36 de la Ley 843 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, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

El artículo 40 de la citada Ley dispone que: a los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación (...).

El artículo 16 del DS 24051 estipula que: para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6 sancionada por el CEN del Colegio de Auditores de Bolivia en fecha 16 de junio de 1994.

El Artículo 2 del DS 29387 que modifica los artículos 16 y 38 del DS 24051, dispone: Se modifica el artículo 16 del DS 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.”

Se modifica el artículo 38 del DS 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 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 en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia”

El artículo 1 de la RND 10-0002-08 de 4 de enero de 2008, señala: La Administración Tributaria reconoce la vigencia de las Normas de Contabilidad Nro. 3 Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación) y Nro. 6 Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor, emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, a partir del 20 de diciembre de 2007, relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Mediante el artículo 1 de la RND 10-0004-08 de 18 de enero de 2008, se modifica el artículo 1 de la RND 10-0002-08, por el siguiente texto:

“Artículo 1.- (Normas de Contabilidad Nos. 3 y 6) En el marco de lo establecido por el Decreto Supremo N° 29387, la Administración Tributaria reconoce la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 3 Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación), con excepción del apartado 3 y la Norma de Contabilidad N° 6 Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor, emitidas por el



Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores o Contadores Públicos Autorizados de Bolivia, relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)".

La Norma de Contabilidad N° 3 (NC 3) Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación) revisada y modificada a septiembre de 2007, por la comisión de Normas de Contabilidad del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, en su numeral 2 adopta entre otras las siguientes definiciones:

- j) Fecha de Cierre: A la fecha de terminación del período a que correspondan los estados financieros.*
- k) Fecha de Origen: A la fecha en que tuvo lugar una operación, o la última fecha hasta la cual se hubiese ajustado monetariamente una partida contable; o bien, a un período razonablemente elegido dentro del cual se encuentra comprendida dicha fecha.*

Respecto a las contrapartidas del ajuste el numeral 12 de la NC 3 señala: *La contrapartida del ajuste de todos los rubros no monetarios, de acuerdo al mecanismo explicado en el párrafo 6, se debe llevar a los resultados de la gestión, en una línea denominada "Resultados por exposición a la inflación", que representará, en consecuencia, el efecto de la inflación sobre las partidas monetarias (o expuestas a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda). Si también se emplean las alternativas de los párrafos 8 o 9, la resultante de todos los ajustes (con la limitación del párrafo siguiente) se llevará a resultados en una cuenta denominada "Ajuste por inflación y tenencia de bienes". En los casos de activos realizables a largo plazo tales como activos fijos y propiedades de inversión el exceso de la valuación a valores corrientes sobre el valor ajustado, según el procedimiento descrito en los párrafos 6 y 9, deberá acreditarse a una cuenta patrimonial denominada: "Reserva por revalúos técnicos".*

El inciso j) del numeral 13 de la NC 3 reconoce como paso de la re-expresión de estados financieros a moneda constante: *el Ajuste de las cuentas componentes del estado de resultados, excluyendo el "Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes".*

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, dispone que:

Cuando las circunstancias así lo requieran podrán utilizarse:

- *Un “Índice General de Precios” confiable o, en circunstancias especiales la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable, a los efectos de la re-expresión necesariamente todas las entidades deben utilizar el mismo índice.*
- *Este método de índices combinado con el método de valores corrientes ajustados.*

La Norma Contable N° 6 dispone que: *las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en la paridad cambiaria deben imputarse a los resultados del periodo en el que se originan, en la cuenta “Diferencias de Cambio”.*

Las variaciones por mantenimiento de valor y otras indexaciones deben imputarse a la cuenta de resultados del periodo en que se originan, en la cuenta “Mantenimiento de Valor”

La Resolución Determinativa impugnada, en aplicación de lo establecido en las Normas Contables Nos. 3 y 6 estableció contra la Empresa Latinoamericana Ltda., estableció la obligación tributaria de Bs19.902.- (equivalente a 13.003.- UFV's) por IUE omitido de la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009, por ajuste de rubros no monetarios; diferencias de cambio, mantenimiento de valor de operaciones en moneda extranjera y ajuste integral de las cuentas del Estado de Resultados, conforme el siguiente detalle:

CUENTA AJUSTADA		CONTRA CUENTA	Importe Bs (a)	IUE omitido cancelado (a) * 25%
NC N° 6	Certificados COTEL	Diferencia de Cambio y Mantenimiento de Valor	693,00	173,00
	Préstamos por Pagar - Otros	Diferencia de Cambio y Mantenimiento de Valor	1.047,00	262,00
	Cuenta por Pagar CONVAR	Diferencia de Cambio y Mantenimiento de Valor	43,00	11,00
	Ctas. por Pagar Proyecto en Liquidación	Diferencia de Cambio y Mantenimiento de Valor	5.771,00	1.442,00
NC N° 3	Actualización Activos Fijos Dep. Acum.	Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	435,00	109,00
	Re-expresión cuentas de Ingreso	Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	(1.501.250,00)	
	Re-expresión cuentas de Egreso	Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	1.572.867,00	
TOTAL			79.606,00	1.997,00
IUE omitido 25% s/ importe anterior			19.902,00	



De acuerdo al cuadro precedente, el 4 de abril de 2014, la empresa recurrente, mediante Boleta de Pago 1000, con N° de Orden 2944124278, canceló Bs4.220.-, monto que incluye Bs1.997.- por IUE omitido, Bs522.- por mantenimiento de valor, Bs1.1197.- por intereses y Bs504.- correspondiente al 20% de la sanción por omisión de pago, fojas 1874 y 1875 de antecedentes administrativos.

La Empresa Latinoamericana Ltda., impugnó el saldo de Bs71.617.- (1.572.867 – 1.501.250) resultante de la re-expresión de las cuentas de Ingresos y Gastos del Estado de Resultados de la gestión fiscalizada que origina el reparo por IUE de Bs17.905.-, con el argumento de que el Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB) por la re expresión de cuentas de resultados por una parte es ingreso y por otra gasto, en consecuencia el resultado es neutro.

Con carácter previo al análisis de los ajustes realizados por la Administración Tributaria, corresponde mencionar la definición de algunos términos contables necesarios para comprender la re-expresión de las cuentas del Estado de Resultados establecida por la Norma Contable N° 3, ratificada por el DS 29387, RND 10-0002-08 y RND 10-0004-08, siendo uno de los más importantes el de **la Partida Doble**, entendiéndose como tal al sistema de contabilidad que usan las empresas para registrar o asentar las operaciones comerciales que realiza, mismo que consiste en registrar por medio de cargos y abonos los aumentos y/o disminuciones o efectos que producen las operaciones; manteniéndose la igualdad numérica entre las partidas deudoras y acreedoras, de tal manera que siempre subsista la igualdad. Es decir, todo asiento contable debe afectar una o más cuentas deudoras y otra u otras acreedoras, manteniendo siempre la igualdad numérica, de manera que el débito menos crédito debe ser siempre cero, para que haya equilibrio en la contabilidad.

De la revisión del ajuste de las cuentas de Ingresos y Egresos del Estado de Resultados, que registra en el acto administrativo impugnado, se tiene que la Administración Tributaria re-expresó las cuentas de Ingreso, incrementando en Bs1.501.250.- el saldo de Bs36.233.457,73, presentando este rubro un saldo re expresado de Bs37.734.708,16, a fojas 1898 de antecedentes administrativos. De la misma forma efectuó la re-expresión de las cuentas de Gastos de **Bs30.913.270,75 a Bs32.456.754,62**, resultando un incremento de Bs1.543.483,87; sin embargo, la



Administración Tributaria registró un incremento de Bs1.572.867.- existiendo una diferencia de Bs29.383,13 no justificada por parte del SIN, fojas 1899-1901 de antecedentes administrativos.

No obstante lo mencionado en el párrafo precedente, se debe señalar que la re expresión de las cuentas de resultados, conforme establece el numeral 12 de la NC 3 y en aplicación del sistema de la partida doble, originó los siguientes asientos contables:

_____	X	_____	
<u>Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes</u>		1.501.250	
a <u>Cuentas de Ingreso (s/g Estado de Resultados)</u>			1.501.250
<i>Glosa: Por la re expresaión de las cuentas de ingresos</i>			
_____	X	_____	
<u>Cuentas de Gasto (s/g Estado de Resultados)</u>		1.572.867	
a <u>Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes</u>			1.572.867
<i>Glosa: Por la re expresaión de las cuentas de gastos</i>			
_____	X	_____	

De los ajustes anteriores se obtuvo un saldo acreedor de Bs71.617.- en la cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB), monto que sumado Bs435.- por la actualización de activos fijos realizado por el SIN asciende a Bs72.052.-, importe que fue incorporado en el Estado de Resultados de la gestión fiscalizada, incrementando el saldo de la cuenta AITB; sin embargo, la Administración Tributaria omitió incorporar los importes de los ajustes de las contra cuentas de ingresos y gastos respectivamente, procedimiento que no cumple la Partida Doble (solo se ajustó la cuenta AITB) y lo que establece la NC 3, ratificada por el DS 29387, RND 10-0002-08 y RND 10-0004-08; toda vez que se mantuvo a valores históricos los rubros del Estado de Resultados, conforme se evidencia del cuadro de determinación del “Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas” de la página 9 del acto administrativo impugnado.

En el contexto señalado esta Autoridad procedió a incorporar los ajustes mencionados, de acuerdo al siguiente detalle:



Detalle	EE.RR S/g contribuyente	Ajustes Fiscalización	Ajustes no incorporados por el SIN	EE.RR. s/g Alzada
Ingresos				
Avance de Obras	34.016.838,00	-	} 1.501.574,88	35.560.675,88
Intereses Ganados	24.347,00	-		
Otros Ingresos	17.916,00	-		
Dif. de Cambio (Ctas. X Cob y Ptmo. Convar)	2.227.044,00	5.814,00		
Total Ingresos (a)	36.286.145,00	5.814,00	1.501.574,88	37.793.533,88
Menos: Egresos				
Gastosa Administrativos	9.867.139,00	-	} 1.572.867,00	37.336.543,00
Gastos Financieros	659.363,00	-		
Gastos Directos en Obra	17.393.970,00	-		
Gastos Indirectos en Obra	7.843.204,00	-		
Diferencias de Cambio	271.776,00	(1.740,00)		
Total Egresos (b)	36.035.452,00	(1.740,00)	1.572.867,00	37.606.579,00
Resultado Operativo (c)= (a-b)	250.693,00	7.554,00	(71.292,12)	186.954,88
Más				
Ajustes gestiones anteriores	(52.687,00)	-	(325,00)	(53.012,00)
(menos): Ajuste por Inflación y Tenencia de bienes	3.414.055,00	72.052,00		3.486.107,00
Resultado por Exposición a la inflación	(1.919.241,00)	-		(1.919.241,00)
(d)	1.442.127,00	72.052,00	(325,00)	1.513.854,00
Resultado del Ejercicio (e)=(c+d)	1.692.820,00	79.606,00	(71.617,12)	1.700.808,88
Más: Gastos no Deducibles				
Depreciación por Avalúos Técnicos	2.541.688,00	-	-	2.541.688,00
Impuesto a las Transferencias Financieras	18.837,00	-	-	18.837,00
IT compensado	193.610,00	-	-	193.610,00
Vacaciones Pagadas	29.702,00	-	-	29.702,00
Intereses, Multas	16.714,00	-	-	16.714,00
Ajustes gestiones anteriores	52.687,00	-	-	52.687,00
(f)	2.853.238,00	-	-	2.853.238,00
Resultado Tributario (e+f)	4.546.058,00	79.606,00	(71.617,12)	4.554.046,88
IUE 25%	1.136.515,00	19.902,00		1.138.512,00
Menos: IUE pagado F-500	(1.136.515,00)			(1.136.515,00)
IUE pagado Boleta de Pago 1000	-	(1.997,00)		(1.997,00)
IUE omitido		17.905,00		-

El cuadro precedente demuestra que no obstante la incorporación de los ajustes de las cuentas de Ingresos y Gastos, así como del AITB la base imponible del IUE no varía, es decir, es evidente que la re- expresión del Estado de Resultados tiene efecto neutro; por consiguiente, considerando que el contribuyente efectuó el pago de Bs1.997.- equivalente a 1.305.- UFV's por IUE omitido, corresponde dejar sin efecto el saldo del reparo de Bs17.905.- (equivalente a 11.698.- UFV's) más intereses y 12.742.- UFV's de sanción por omisión de pago, por concepto de IUE omitido de la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009.

Multa por incumplimiento de deberes formales

ECLA LTDA., en su Recurso de Alzada manifiesta que la Administración Tributaria sancionó a la empresa con la multa establecida en el sub-numeral 2.3 de la RND 10-0037-07, sin tomar en cuenta que los errores aritméticos deben ser observados en virtud al artículo 97 de la Ley 2492, es decir, por el registro incorrecto en la casilla 635



de la declaración jurada, sea por arrastre, cálculo del mantenimiento de valor u otro que afecte al saldo a favor del Fisco; la Administración Tributaria debió haber emitido una Resolución Determinativa requiriendo además la rectificación de la declaración jurada, existiendo normativa al respecto, no puede calificarse como una contravención imponiendo una sanción por incumplimiento de deberes formales, quebrantando los principios constitucionales de legalidad y tipicidad recogidos en el numeral 6 del párrafo I del artículo 6 del CTB, entendiéndose que la conducta contraventora que se les atribuye no infringe las previsiones del artículo 162-I de la Ley 2492 y no se adecua al tipo establecido en el sub-numeral 2.3 de la RND 10-0037-07, toda vez que la misma no exige expresamente el registro sin errores en declaraciones juradas; al respecto se tiene:

El artículo 72 de la Ley 2341 (LPA) señala que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables.

Con relación al principio de tipicidad el artículo 73 del mismo cuerpo legal establece:

- I. Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.*
- II Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.*
- III. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, no podrán implicar en ningún caso ni directa ni indirectamente la privación de libertad.*

El artículo 5 de la Ley 2492 (CTB), en su párrafo I establece que *con carácter limitativo son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: 1) Constitución Política del Estado; 2) Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo; 3) el presente Código Tributario; 4) Leyes; 5) Decretos Supremos; 6) Resoluciones Supremas; 7) Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.*

Respecto al Principio de legalidad o Reserva de Ley, el artículo 6, párrafo I del Código Tributario, dispone que: *sólo la Ley puede:*



1. *Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo;*
2. *Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo;*
3. *Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios;*
4. *Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones;*
5. *Establecer los procedimientos jurisdiccionales;*
6. *Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones;*
7. *Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias;*
8. *Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.*

El numeral 5 del artículo 160 de la Ley 2492 (CTB) en su numeral 5 establece que constituye *contravenciones tributarias: el Incumplimiento de otros deberes formales.*

El artículo 162 parágrafo I del de la misma normativa legal establece que: *El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.-UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000.-UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.*

El parágrafo I del artículo 78 de la Ley 2492 dispone:

- I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.

El parágrafo I del artículo 97 de la Ley 2492 dispone:

- I. Cuando la Administración Tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas, que hubieran originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo, la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar Vista de



Cargo, emitiendo directamente Resolución Determinativa. En este caso, la Administración Tributaria requerirá la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

La RND 10-0037-07, en el numeral 2 del Anexo Consolidado establece:

DEBER FORMAL		SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO AL DEBER FORMAL	
		Personas naturales y empresas unipersonales	Personas jurídicas
2	DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS		
2,3	Presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en normas específicas emitidas al efecto.	150 UFV	400 UFV

Si bien el artículo 97 de la Ley 2492 citado precedentemente hace referencia a los errores aritméticos contenidos en las declaraciones juradas en procedimientos de determinación en casos especiales, en los que la Administración Tributaria debe emitir únicamente una Resolución Determinativa; sin embargo, el presente caso corresponde a un proceso de revisión iniciado con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00347 y el incumplimiento de deber formal relacionado con la presentación jurada con errores aritméticos se dio dentro del proceso de fiscalización, razón por la que no se aplica dicho procedimiento en el presente caso.

Respecto al quebrantamiento de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad, y la no adecuación de su conducta al ilícito establecido en el sub-numeral 2.3 de la RND 10-0037-07 debido la misma no exige expresamente el registro sin errores en declaraciones juradas, que invoca el recurrente, se realiza el siguiente análisis:

El principio de legalidad establecido en el artículo 6, párrafo I, numeral 6 de la Ley 2492 (CTB) y el principio de reserva de las normas penales (nulla poena sine lege), se materializan en la tipicidad prevista en el artículo 148 de la citada norma, que reúne la conducta antijurídica descrita por la ley y la pena aplicable a la misma. En este sentido, se establece que constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el citado Código y demás disposiciones normativas.



Por su parte los artículos 72 y 73 de la Ley 2341 (LPA), aplicable en el presente caso por expresa disposición del artículo 201 de la Ley 3092, establecen primero que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables. Se consideran infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, pudiendo imponer aquellas sanciones administrativas, expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.

La tipicidad constituye un elemento esencial de la infracción tributaria; sólo constituye esta calidad, cuando la conducta encuadre en el tipo, pues no habrá contravención sin antes estar expresamente tipificada la conducta y esta a su vez esté sancionada; por ello, su ausencia impediría su configuración. En ese entendido, la tipicidad debe ser comprendida como la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita por norma legal, atendiendo al principio de legalidad o reserva de Ley; como es el artículo 162 de la Ley 2492, esto se constituye en un imperativo del Derecho Administrativo Sancionador; por ello, no sólo es necesaria la descripción de un hecho definido como ilícito, sino que además debe establecer claramente la sanción que ha de aplicarse a cada tipo de infracción impositiva, como es el caso de las Resoluciones Normativas de Directorio.

La contravención debe expresar de manera certera con tipicidad exhaustiva a fin de permitir al administrado, conozca el hecho sancionable y por consiguiente tenga oportunidad de evitarlo; por tanto se requiere de una determinación previa y clara del instrumento normativo respecto a la tipicidad y a la sanción del hecho.

En ese sentido se tiene que los artículos 148 y 162 parágrafo I de la Ley 2492 (CTB), establecen que constituyen lícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el citado Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias, estando clasificados en contravenciones y delitos; asimismo, quien de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en la normativa citada será sancionado con una multa de 50.- UFV's a 5.000.-UFV's, debiendo establecer la sanción para cada una de las conductas contraventoras dentro los límites mencionados; por lo señalado el artículo 78 de la Ley 2492, dispone que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y



datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita.

La RND 10-0037-07 numeral 2, Deberes formales relacionados con la presentación de declaraciones juradas, sub numeral 2.3 presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en la norma específica emitidas al efecto, es sancionado con 400.- UFV's para personas jurídicas; en ese sentido, se advierte que la Administración Tributaria inició con una Orden de Fiscalización N° 0012OFE00347 a ECLA LTDA., para verificar el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009, en función a este procedimiento se observó el registro incorrecto de la casilla 635 de la declaración jurada F-200 del periodo fiscal mayo 2008, que dio origen al Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 80020.

En función al supuesto incumplimiento a deberes formales, la Administración Tributaria, aplicó la sanción de 400.- UFV's según el sub numeral 2.3 del anexo consolidado de la RND 10-0037-07, sanción inmersa, tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa impugnada, consignando el incumplimiento del artículo 78 de la Ley 2492.

Bajo ese contexto, corresponde ver el alcance de la norma específica que según el SIN habría infringido la empresa recurrente; en ese sentido, se tiene que el artículo 78 del Código Tributario, establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, sin establecer cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir, no exige que dicha información sea registrada de forma precisa o correcta, vale decir, sin ningún error.

Dentro de ese contexto, se observa que el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación establece que el contribuyente incurrió en el incumplimiento al deber formal de registro incorrecto de la casilla 635 de la declaración jurada; empero, no observó la ausencia de este dato, que si bien es erróneo, no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas.



Por lo expuesto, al ser evidente que la sanción impuesta por la Gerencia Distrital La Paz, precisa como norma específica infringida, una norma que no establece la obligación de registrar en la casilla 635 de la DD.JJ información sin errores, afectando con ello al principio de tipicidad, de esta manera se evidencia que la Administración Tributaria aplicó una sanción por infracción a deberes formales no establecida en norma específica, es decir, sin que exista una norma previa que exija el llenado del de declaraciones juradas sin errores en los datos; en consecuencia, corresponde dejar sin efecto la multa de 400.- UFV's, por dicho concepto.

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: REVOCAR TOTALMENTE la Resolución Determinativa N° 17-0138-2014, cite SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/00040/2014, de 7 de abril de 2014, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Constructora Latinoamericana Ltda. (ECLA LTDA.); consecuentemente, se deja sin efecto el tributo omitido de 11.698.- UFV's por concepto de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), más intereses y la sanción de 12.742.- UFV's por omisión de pago, correspondiente a la gestión fiscal abril 2008 a marzo 2009, así como la multa de 400.- UFV's por incumplimiento de deberes formales establecida en el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 80020.

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.