

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0707/2007

La Paz, 29 de noviembre de 2007

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 de julio de 2007, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz.

Sujeto Pasivo: **KETAL SA.** representada legalmente por Luís Abel Cortés Pinto y/o Sergio Mauricio Chávez Ramírez.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Filiberto Sánchez Rojas.

Número de Expediente: **STG/0574/2007//LPZ-0131/2007.**

VISTOS: Los Recursos Jerárquicos interpuestos por la Empresa KETAL SA (fs. 200-222 vlta. del expediente) y por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (fs. 230 -232 vta. del expediente); la Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, del Recurso de Alzada (fs. 190-195 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0707/2007 (fs. 298-319 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I. Antecedentes de los Recursos Jerárquicos.

I.1. Recurso Jerárquico del Sujeto Pasivo.

La empresa KETAL SA, legalmente representada por Luís Abel Cortés Pinto y/o Sergio Mauricio Chávez Ramírez, acredita personería según Testimonio de Poder 326/2005 de 29 de junio de 2005 y 112/2005, de 3 de febrero de 2005 (fs. 1-3 vlta. y 4-8 vlta. del expediente respectivamente) e interpone Recurso Jerárquico (fs. 190-195 del expediente) impugnando la Resolución Administrativa STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 de julio de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz. Argumenta lo siguiente:

- i. Plantea la nulidad de las actuaciones por violación del art. 31 de la Constitución Política del Estado, objetando la designación de la autoridad que emitió el acto

recurrido, porque no competía al Superintendente Tributario General designar al Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, en suplencia del cargo acéfalo del Superintendente Tributario Regional a.i. de La Paz. Considerando que la competencia es un elemento indispensable para la validez del acto administrativo, los actos del Superintendente Regional de Cochabamba son nulos, porque actuó en usurpación de funciones que no le competían y ejerció actos de jurisdicción o potestad que no emana de la Ley. Por las razones expuestas solicita a la autoridad administrativa competente o judicial, manifestarse por la anulación de todo lo obrado hasta el vicio más antiguo.

ii. Prosigue acusando de vicios a la actuación del Superintendente Tributario General Dr. Rafael Rubén Vergara Sandoval, designado mediante Resolución Suprema No. 227135 de 31 de enero de 2007, porque conllevaría graves irregularidades con respecto a su legalidad, ya que fue designado por el Presidente de la República cuando la Cámara de Senadores se encontraba en sesiones. De conformidad con Sentencias Constitucionales, al haberse violado los procedimientos constitucionales, viciando de nulidad la designación, todos los actos que fueron y podrían emanar de la persona del ciudadano Rafael Vergara Sandoval, solicita que mientras se designe a la autoridad competente, cumpliendo lo señalado en el art. 135 del CTB, se aparte del conocimiento del presente asunto, con la sanción de declarar nulas todas las actuaciones; indica que ejercerá los recursos que le sean permitidos para reparar las violaciones constitucionales en el marco del Estado de Derecho.

iii. Manifiesta que la Resolución de Alzada introduce nuevos elementos de convicción y argumentos que no fueron esgrimidos por la Administración Tributaria, trastocando el acto original y hechos que jamás habían sido cuestionados, empeorando la situación de Ketal SA, porque en ningún momento se requirieron mayores elementos de prueba al recurrente para otorgar mayor seguridad jurídica. Violando la prohibición del *non reformatio in pejus* al aportar nuevos elementos y cuestionamientos que en su momento fueron incluso validados por la propia Administración.

iv. Continúa el recurrente que en fecha 28 de marzo de 2007, antes de la interposición del Recurso de Alzada, la empresa conformó los reparos por concepto del IUE-BE de acuerdo a la Resolución Determinativa, pagando la totalidad mediante la Boleta de Pago 1000 No. de Orden 2930512250, por el monto de Bs13.324.-; el monto incluye el 40% de la sanción por evasión con la reducción del 60% antes de la presentación del Recurso de Alzada, no obstante que debería haberse procedido a la compensación de oficio aplicando los arts. 56 y 92 de la Ley 2492 (CTB).

- v. Manifiesta que, al haber detectado casos en los que procedía la retención respecto al pago de vacaciones al personal, conformó el pago de aquellas diferencias, mediante Boleta de Pago 1000, No. de Orden 2930512530, por el monto de Bs19.042.- que incluye el 40% de la sanción, con la reducción del 60% antes de la presentación del Recurso de Alzada. Habiendo presentado la prueba correspondiente que respalda estos pagos, no mereció valoración por la Superintendencia, emitiendo la Resolución de Alzada y confirmando la Resolución Determinativa impugnada.
- vi. Prosigue en cuanto al segundo grupo de reparos en el RC-IVA por concepto de pago de vacaciones al personal dependiente, reparo que subsistiría después de las obligaciones conformadas, la Superintendencia recurrida desconoce que estos reparos de Bs14.352.- surgen por pagos de vacaciones canceladas a dependientes retirados de la empresa y que fueron dados de baja de las Planillas Tributarias. Afirma que la Administración desconoce que los dependientes retirados contaban con un saldo acumulado de crédito fiscal IVA que se imputó al pago de vacaciones, con lo que se eximía a Ketal SA de la obligación de retenerles el RC-IVA observado por Fiscalización. Asimismo, entre los dependientes que conforman el grupo observado, muchos de ellos se encontraban por debajo del límite de no imponibles; por tanto no ameritaba practicarse retención alguna.
- vii. Agrega el recurrente respecto a la calificación de la conducta, que Alzada funda la ratificación del reparo y consiguiente calificación de conducta en un inexistente incumplimiento de la obligación tributaria de retención, que es originado inicialmente en un error de derecho excusable, a raíz de haberse errado en la aplicación e interpretación de la ley, es decir haberse efectuado retenciones de los impuestos IUE (12,5%) e IT (3%) en lugar del RC-IVA (13%). La Administración pretende aplicar una sanción como si jamás se hubiera practicado retención alguna, omitiendo considerar la existencia de un eximente de responsabilidad, por haber incurrido en un error de tipo excusable; y las retenciones efectuadas del IUE e IT.
- viii. Prosigue que para determinar si un hecho constituye o no un ilícito, se debe comprobar que el hecho importe la infracción de una norma, para el efecto primero debe determinarse la coincidencia del hecho con la determinación abstracta del hecho que es el presupuesto de la sanción contenida en la norma. El tipo contravencional de evasión se define como una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, ya sea intencionalmente o por negligencia, pero siempre excluyendo la conducta fraudulenta. Identifica tres elementos constitutivos del tipo: - la disminución

ilegítima del tributo, perjuicio patrimonial, e intención de utilizar medios ilegítimos. Con este análisis, sostiene que Ketal SA incurrió sólo en un error formal al practicar retenciones en el IUE e IT y no en el RC-IVA, pero en todo caso es un pago incorrecto que no implica falta de pago.

- ix. Continúa que del análisis efectuado, de la relación entre el hecho y el tipo contravencional -subsunción- la acción no reúne todos los elementos establecidos en el art. 114 de la Ley 1340, en consecuencia como los elementos objetivos y los elementos constitutivos del tipo no coinciden con los de la acción, no es posible la aplicación de la sanción prevista para el tipo contravencional, debiendo buscarse otro tipo que refleje más fielmente la conducta del contribuyente; podría constituir un erróneo cumplimiento de la obligación, porque no se configura daño económico al fisco, pues a pesar del error en la utilización de un formulario equivocado, el monto retenido y empozado es de cuantía superior a la pretensión del fisco.

I.2. Recurso Jerárquico de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes representada por Filiberto Sánchez Rojas, acredita personería mediante RA 03-0295-07 de 30 marzo de 2007, (fs. 229 del expediente) e interpone Recurso Jerárquico (fs. 230-232 vta. del expediente) impugnando la Resolución Administrativa STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 de julio de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, argumentando lo siguiente:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada, si bien confirma la Resolución Determinativa No. 69/2007; sin embargo, en la parte Resolutiva, declara extinguida la obligación tributaria de Bs6.166.- y sus accesorios por IUE-BE. En vía de complementación se solicitó la aclaración del punto, solicitud que no fue atendida por el Superintendente Regional. Considera que es importante la aclaración de este punto porque dicho término puede ocasionar confusión el momento de la liquidación final de la deuda tributaria, ya que el contribuyente señala haber cancelado el impuesto omitido más el 40% de la sanción de evasión, por lo que corresponde aclarar que en el presente caso no procede la reducción de sanción, porque la norma indica que proceden los incentivos cuando el contribuyente cancela la totalidad del impuesto omitido más accesorios, extremo que no acontece en el presente caso, máxime si la Resolución confirma íntegramente el reparo establecido.
- ii. Prosigue indicando que la Resolución de Alzada no toma en cuenta que en el presente caso no procede el régimen de incentivos, conforme prevé el art. 12- IV del

DS 27974, que modifica el inc. a) del art. 38 del DS 27310, en su parte pertinente, lo siguiente: “a) ... a tiempo de dictarse la Resolución Final de Sumario Contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la Ley 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción”. En consecuencia, queda claro que para beneficiarse de los incentivos deben pagar la totalidad del adeudo tributario, los pagos parciales se tendrán como pagos a cuenta de la totalidad de la deuda tributaria, extremo que no ha sido analizado en Alzada y compete a la Superintendencia Tributaria General aclarar y pronunciarse al respecto.

- iii. Por las razones expuestas, solicita se revoque parcialmente la parte resolutive de la Resolución de Alzada, en consecuencia mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa impugnada.

I.3. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 julio de 2007, del Recurso de Alzada (fs. 190-195 del expediente), pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz (fs. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Determinativa N° 069/2007, de 5 de febrero de 2007, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la obligación tributaria en Bs101.495.- por el RC-IVA correspondiente a períodos enero a diciembre de 2002 y el IUE-BE por los periodos febrero, mayo a diciembre de 2002, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por evasión, debiendo imputarse a cuenta el pago de Bs9.391.- por RC-IVA y quedar extinguida la obligación tributaria de Bs6.166.- y sus accesorios por IUE-BE de los periodos reparados, en ambos casos previa verificación de los pagos por la Administración Tributaria, con los siguientes fundamentos:

- i. Con relación a los bonos pagados, presenta planilla por montos pagados a Ana María Braverman, Carlos Balcazar y Drina Kursul y comprobantes de liquidación que sustentan los importes pagados a los citados dependientes, en su condición de asesores, pero no adjunta la retención de impuestos; Registro de cuentas que detallan montos aproximados al 18% de los importes pagados mensualmente a personal eventual y a contrato en dólares, por concepto de retención del IT e IUE y que no corresponden a los pagos realizados a los mencionados asesores; y, documentos contables que registran las retenciones del IUE sobre la planilla de asesores, que no son confiables porque no cumplen los requisitos establecidos, es decir no están encuadrados, foliados y autorizados por Notario de Fe Pública. Asimismo, las bases imponibles sobre las cuales efectuó las retenciones del IUE

suman un total de Bs638.474,30 por el año 2002; sin embargo, el importe observado por el pago de bonos asciende a Bs517.841,61.

- ii. Las retenciones documentadas por IUE e IT corresponden a remuneraciones a personal eventual, a contrato y a los asesores de la empresa y que no corresponden a pagos por concepto de bonos. No obstante, los bonos constituyen remuneraciones extraordinarias al sueldo mensual, por alcanzar o sobrepasar metas de ventas, producción, etc., respecto a los cuales no adjunta documentación alguna, por lo que mantiene el reparo en el RC-IVA por Bs67.319.- correspondiente a enero - diciembre de 2002.
- iii. Respecto a las vacaciones pagadas al personal, las planillas tributarias presentadas por el contribuyente, a los efectos de la base imponible para la liquidación del RC-IVA, no incluyen los importes pagados por vacaciones. Consiguientemente corresponde confirmar el reparo Bs23.743.- por RC-IVA de enero a diciembre de 2002, debiendo imputarse a cuenta el pago de Bs9.391.- más mantenimiento de valor, intereses y sanción, según boleta de pago (Form. 1000) con No. de Orden 2930512530, previa verificación por la Administración Tributaria. Respecto a la diferencia de Bs32.823.17.-, el contribuyente no formuló aclaración alguna ni justificó documentalmente, por lo que confirma el reparo de Bs4.267.- por RC-IVA.
- iv. Con relación al reparo por IUE-BE de Bs6.166.-, consignado en la Resolución Determinativa impugnada, fue conformado por el contribuyente mediante la presentación del formulario 1000, el 28 de marzo de 2007, según fotocopia adjunta. Consiguientemente, corresponde confirmar la citada obligación tributaria, debiendo quedar extinguida la misma, previa verificación de los pagos por la Administración Tributaria.
- v. Con relación a la calificación de la conducta tributaria, Alzada sostiene que KETAL SA, no retuvo el RC-IVA y por tanto, no declaró a los efectos de la determinación y pago del citado impuesto, los pagos efectuados en concepto de bonos, vacaciones y otros conceptos no aclarados. Asimismo, no retuvo ni declaró para el pago del IUE-BE, la totalidad de los importes remesados al exterior, en infracción material de las disposiciones legales y normativas señaladas en el párrafo anterior. La falta de retención de los impuestos a que estaba obligada KETAL SA, hace que la conducta tributaria se circunscriba al tipo legal previsto en los arts. 114 y 115 inc. a) de la ley 1340, como evasión tributaria, debido a que, al omitir retener y pagar el RC-IVA y el IUE-BE dentro de los plazos establecidos por la Ley 843, disminuyó ilegítimamente los ingresos tributarios en perjuicio del Fisco. La regularización parcial o total

después del plazo, de acuerdo a la Ley 1340, no excluye ni exime de responsabilidad.

vi. Por otra parte, señala que la sociedad recurrente no demostró la existencia de error de hecho o de derecho en la falta de retención de los impuestos, pues la Ley 843 es clara respecto a los conceptos que integran la base imponible de los impuestos para su retención y pago. Sólo presentó documentación relacionada con las retenciones por concepto del IUE e IT, remuneraciones del personal eventual, a contrato y a los asesores de la empresa y que no corresponden a las diferencias observadas por la Administración Tributaria.

vii. Respecto a la prescripción de la sanción, las contravenciones de evasión del RC-IVA e IUE-BE de los períodos fiscales enero a noviembre de 2002, se produjeron al finalizar el período de pago de los citados impuestos, es decir, en diciembre del mismo año, por lo que el término de prescripción en 4 años se inició el 1° de enero de 2003 y debió concluir el 31 de diciembre de 2006. La Administración Tributaria notificó a KETAL SA, con la Vista de Cargo por la que se le atribuye la comisión de la contravención de evasión, el 7 de noviembre de 2006. Consiguientemente, de acuerdo con el art. 77 de la Ley 1340, el término de la prescripción de un mes y 23 días antes de que concluya, quedó suspendido por el tiempo de 3 meses, es decir hasta el día 9 de febrero de 2007, debido a los feriados de Carnaval, conforme disponen los artículos 10 numerales 1° y 4° de la Ley 1340 y 1490 del Código Civil, aplicable por disposición del art. 7 de la citada Ley 1340.

viii. En este sentido, el término de prescripción por el plazo faltante, continuó computándose a partir del 10 de febrero de 2007 y debió concluir el 31 de marzo de 2007. Al haber notificado la Administración Tributaria con la Resolución Determinativa, por la que impone la sanción, el 9 de marzo de 2007, con anterioridad a la conclusión del período de prescripción, el derecho a sancionar de la Administración Tributaria, por la contravención de evasión de los períodos fiscales enero a noviembre de 2002, a la fecha de notificación con la Resolución Determinativa impugnada, no prescribió, así como tampoco se operó la prescripción del derecho a sancionar por evasión del RC-IVA e IUE de diciembre de 2002, cuyo cómputo sólo se inició el 1° de enero 2004.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el procedimiento administrativo de impugnación mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Determinativa No. 069/2007, de 5 de febrero de 2007, se inició el 29 de marzo de 2007 (fs. 50 vlt. del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, en la parte adjetiva o procesal corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB) y la Ley 3092 (Título V del CTB), y en la parte sustantiva o material, corresponde aplicar al presente recurso la Ley 1340 (CTb), Ley 843 y las normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 3 de septiembre de 2007, mediante notas cite STRLP/0669/2007 y STRLP/0715/2007, de 3 y 10 de septiembre de 2007, se recibió el expediente STR/LPZ/0131/2007 (fs. 1-225 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, el 3 y 12 de septiembre de 2007 (fs. 226-227 y 236-237 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 5 y 12 de septiembre de 2007 respectivamente (fs. 228 y 238 del expediente). El plazo para el conocer y resolver el Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350, concordante con el art. 210 de la Ley 3092, vencía el 29 de octubre de 2007; sin embargo, mediante Auto de Ampliación (fs. 296 del expediente), fue extendido hasta **10 de diciembre de 2007**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 4 de abril de 2006, la Administración Tributaria notificó a KETAL SA con Orden de Verificación Interna 00051000073, de 3 de abril de 2006 (fs. 3-5 de antecedentes administrativos), según la cual, de la verificación de la Información Tributaria Complementaria (ITC), anexos a los Estados Financieros y Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria de la gestión que cierra al 31 de diciembre de 2002, presentados en cumplimiento de la RND 10-0001-02, RAP 05-0015-02 y RND 10-0015-02, detectaron diferencias en los Anexos Tributarios 6 y 8; por lo que se otorgó el plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de los descargos correspondientes a las diferencias detectadas, de acuerdo con el detalle siguiente:

DIFERENCIAS EN ANEXOS TRIBUTARIOS

Expresado en bolivianos

ANEXO TRIBUTARIO	DESCRIPCIÓN	DIFERENCIA Bs.	IMPUESTO OMITIDO Bs.
Anexo 6	Diferencia entre el total sueldos netos computables sujetos al RC-IVA y el total sueldos al RC-IVA según form. 98	733.301	95.329
Anexo 8	Información de pagos a beneficiarios del exterior (excepto actividades parcialmente realizadas en el país). Diferencia entre el total Importe Remesado y el Total importe remesado según	2.531.572	316.447
TOTAL			411.776

ii. El 11 y 17 de abril de 2006, KETAL SA, mediante notas, solicitó ampliación del plazo para la presentación de la documentación, debido al volumen de la información, solicitudes que fueron aceptadas. El 24 de abril KETAL SA, mediante nota, señala que no aceptan las diferencias en el Anexo 6 y 8 debido a que en el Informe de sus auditores externos se hace mención de pagos realizados con retención del IUE e IT, en lugar del RC-IVA, por lo que no existe daño económico al fisco; sin embargo, adjuntan planillas de retención del RC-IVA y copia del informe de sus auditores. Respecto del Anexo 8, señala que se acogieron al PTVE para regularizar la omisión de pago del IUE-BE, **para lo cual adjuntan copias de documentos que respaldan el plan de pagos a cinco años y los pagos efectuados** (fs. 7, 9 y 12 de antecedentes administrativos).

iii. El 10 de octubre de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe GDGLP-DF-I-2156/06 según el cual el contribuyente presentó fotocopias simples de planillas de sueldos y formulario 98, Dictamen del auditor independiente sobre la Información Tributaria Complementaria (ITC) de algunos procedimientos para la elaboración del ITC y el Anexo 6, los mismos que ratifican la diferencia determinada en la Orden de Verificación, al existir pago por bonos por Bs514.841.61 y vacaciones pagadas por Bs182.636.57 sobre los cuales no efectuó la retención del RC-IVA, además de sueldos netos computables por Bs32.823.17 no declarados en el formulario 98. En relación al Anexo 8 señala que KETAL SA argumenta su acogimiento al PTVE; sin embargo, existe diferencia entre el impuesto adeudado según el rubro 6 del formulario 65 y el impuesto establecido en el Anexo 8, **además que no adjunta la Resolución respectiva**, no detalla el concepto del préstamo ni adjunta la documentación de sustento. Estableciendo un impuesto omitido de Bs95.329.- por RC-IVA y Bs316.447.- por IUE-BE (fs. 62-64 de antecedentes administrativos).

- iv. El 7 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria notificó a KETAL SA con la Vista de Cargo GD-GLP-DF-VC-071/06, de 20 de octubre de 2006, que establece en virtud de la verificación realizada saldos a favor del fisco de 547.172.- UFV equivalentes a Bs646.566.- que incluyen impuesto omitido en el RC-IVA e IUE-BE por Bs411.776.-, mantenimiento de valor por Bs90.678.- e intereses por Bs144.112.- correspondientes a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2002, hechos que de conformidad a lo establecido en los arts. 70 y 114 de la Ley 1340 (CTb) constituyen indicios de evasión; asimismo, de acuerdo con el art. 98 de la Ley 2492 (CTB) otorga el plazo de treinta (30) días de notificado con la señalada Vista de Cargo, para que presente pruebas referidas al efecto (fs. 65-67 y 70 de antecedentes administrativos).
- v. El 4 de diciembre de 2006, KETAL SA presentó respuesta a la Vista de Cargo, señalando que adjunta descargos correspondientes al Anexo 8 , los mismos que consisten en formularios del PTVE al cual se acogió según autorización con RA 15-11-30-04 en sesenta cuotas sobre una base de impuesto omitido de Bs1.385.807.-. En relación al Anexo 6 RC-IVA dependientes, aclara que en el informe del auditor externo se menciona claramente que efectuó pagos por Bs517.842.- por los que efectuó retenciones del IUE 12.5% y del IT 3%, que contablemente en sus registros aparecen como otras remuneraciones fuera del sueldo mensual, por lo que habría cumplido al efectuar las retenciones y pagarlas en las fechas de vencimiento en los formularios 93 y 95 respectivamente. Respecto del pago de vacaciones al personal por Bs182.636.- señala que esto ocurre excepcionalmente, pero que dichos importes son incluidos en planillas tributarias en las que el personal tiene crédito acumulado a su favor. Respecto del importe de Bs32.823.- explica que el auditor externo ha incluido otros conceptos fuera del sueldo mensual, al calcular los aportes a la seguridad social, lo que distorsiona totalmente los saldos en las planillas (fs. 78-80 de antecedentes administrativos).
- vi. El 27 de diciembre de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe GDGLP-DF-I-2517/2006 según el cual, en relación al Anexo 8 por el IUE-BE, del análisis de la nota de solicitud de acogimiento al PTVE, el cálculo detallado de la actualización de las contingencias por IUE-BE, la RA 15-11-30-04 de autorización del Plan de Pagos, fotocopias de reportes de contabilidad del BANK HAPOALIM y del Anexo 8 visado por los auditores externos, establece que la diferencia en el señalado Anexo corresponde a importes cancelados al Banco mencionado; sin embargo, existe una diferencia con los importes del formulario 65 del PTVE por un total de Bs6.166.- aceptándose los descargos por Bs314.150.-. Respecto del Anexo 6 por RC-IVA

señala que por el pago de bonos al personal ejecutivo, KETAL SA, erróneamente, efectuó la retención del IUE e IT y no la retención del RC-IVA por Bs514.814.61; respecto de las vacaciones pagadas sin retención por Bs182.636.57 y Bs32.823.17 diferencia no aclarada, por lo que ratifica la observación (fs. 114-119 de antecedentes administrativos).

vii. El 29 de enero de 2007, la Administración Tributaria emitió el Dictamen 15-1-007-07 que ratifica la calificación inicial de la conducta tributaria de KETAL SA como evasión, conforme lo establecen los arts. 114 y 115 incs. 1) y 2) de la Ley 1340 (CTb) (fs. 122-123 de antecedentes administrativos).

viii. El 9 de marzo de 2006, la Administración Tributaria notificó por cédula a KETAL SA con la Resolución Determinativa 069/2007, de 5 de febrero de 2007, que resuelve determinar sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente KETAL SA que asciende a Bs245.376.- equivalentes a 204.673.- UFV, acuerdo con el siguiente detalle:

ADEUDO TRIBUTARIO
(Expresado en Bolivianos)

IMPUESTO	PERIODO	IMPUESTO OMITIDO	MANTENIM. DE VALOR	INTERESES	TOTAL	SANCIÓN OMISIÓN	TOTAL DEUDA TRIBUTARIA	
RC-IVA	ene-02	16.746	4.685	10.764	32.195	10.716	42.911	
	feb-02	6.685	1.821	4.206	12.712	4.253	16.965	
	mar-02	2.192	574	1.343	4.109	1.383	5.492	
	abr-02	7.013	1.810	4.214	13.037	4.412	17.449	
	may-02	7.040	1.730	4.113	12.883	4.385	17.268	
	jun-02	11.553	2.719	6.570	20.842	7.136	27.978	
	jul-02	4.369	984	2.420	7.773	2.677	10.450	
	ago-02	6.991	1.493	3.757	12.241	4.242	16.483	
	sep-02	5.605	1.160	2.944	9.709	3.383	13.092	
	oct-02	5.671	1.137	2.904	9.712	3.404	13.116	
	nov-02	5.668	1.081	2.819	9.568	3.375	12.943	
	dic-02	15.796	2.958	7.681	26.435	9.377	35.812	
TOTAL RC-IVA		95.329	22.152	53.735	171.216	58.741	229.957	
IUE-BE	feb-02	4.351	1.185	2.738	8.274	2.768	11.042	
	abr-02	554	143	333	1.030	349	1.379	
	may-02	147	36	86	269	92	361	
	jun-02	247	58	140	445	153	598	
	jul-02	345	78	191	614	212	826	
	ago-02	201	43	108	352	122	474	
	sep-02	32	7	17	56	20	76	
	oct-02	199	40	102	341	120	461	
	nov-02	64	12	32	108	38	146	
	dic-02	26	5	13	44	16	60	
	TOTAL IUE-BE		6.166	1.607	3.760	11.533	3.887	15.420
	TOTAL Bs.		101.495	23.759	57.495	182.749	62.627	245.376
TOTAL UFV					152.431	52.242	204.673	

Fuente: Resolución Determinativa 069/2007

IV.2. Alegatos de las partes.

IV.2.1 Alegatos del Sujeto Pasivo

KETAL SA presentó alegatos orales en Audiencia verificada el 17 de octubre de 2007, cuya Acta cursa a fs. 279-289 del expediente, rectificando y ratificando los argumentos de su Recurso Jerárquico, sin haber presentado ningún argumento sobre la competencia del Superintendente Tributaria Regional de La Paz.

IV.3 Antecedentes de derecho.

i. Ley 1340 Código Tributario abrogado (CTb)

Art. 80. Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión.

Es excusable el error en que incurriera el infractor inducido por alguno de los profesionales a que se refiere el artículo 82º.

Art. 114. Incorre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

Art. 115. Se considera configurada la evasión cuando se compruebe que:

2º) Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos.

Art. 116. El delito de evasión será penado con una multa del 50% del monto del tributo omitido, actualizado de acuerdo a lo establecido en el presente Título. Esta sanción se sujetará al tratamiento que se dispone en el Artículo 90º de este Código.

ii. Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB)

Art. 81. (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). 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, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Art. 98. (Descargos). 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.

Art. 117. (Efecto Vinculante). La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.

Art. 156. (Reducción de Sanciones).

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.

iii. Ley 3092 (Título V del CTB).

Art. 198. (Forma de Interposición de los Recursos)

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

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

iv. Ley 843, Texto Ordenado a diciembre de 2004.

Art. 19.- Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

d) Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las

asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.

v. DS 27310, de 9 e enero de 2004 Reglamento al CTB

Art. 38. (REDUCCION DE SANCIONES). Los porcentajes del régimen de reducción de sanciones por ilícitos tributarios, contemplados en el artículo 156° de la Ley N° 2492, se aplicarán considerando lo siguiente:

- a) La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

IV.4.1. Nulidad de actuaciones.

- i. El recurrente KETAL SA invoca una presunta nulidad de las actuaciones de los Superintendentes Tributarios General y Regional por usurpación de funciones, por la forma de sus nombramientos, porque en su criterio no fue realizado conforme dispone el art. 135 de la Ley 2492 (CTB), violando el art. 31 de la CPE, infracción a la normativa constitucional que habilita para que pueda plantear los recursos constitucionales que ameritan el caso.
- ii. Al respecto, de la revisión del expediente se tiene que KETAL SA en el Recurso de Alzada no impugnó la forma de nombramiento de los Superintendentes Tributarios General y Regional, porque debe tenerse presente que al momento de interponer el Recurso de Alzada corresponde que se planteen todos los fundamentos de hecho y/o derecho en que se funda la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide, conforme prevé el art. 198 inc. e) de la Ley 3092 (Título V del CTB). En este sentido, al momento de interponer el Recurso de Alzada, el recurrente no activó la impugnación a la forma de nombramiento de los Superintendentes, por lo que no corresponde su consideración en Recurso Jerárquico al no existir agravio sobre este punto, debiendo el sujeto pasivo asesorarse de letrado idóneo, para interponer las acciones legales conforme a derecho.

IV.4.2. Agravios deducidos en Alzada.

- i. Manifiesta KETAL SA que la Resolución de Alzada introduce nuevos elementos de convicción y argumentos que no fueron esgrimidos por la Administración Tributaria, señala que ratifica la determinación con nuevos argumentos, trastocando el acto original y hechos que jamás habían sido cuestionados, empeorando la situación de KETAL SA, violando la prohibición del *non reformatio in pejus* al aportar nuevos elementos y cuestionamientos que en su momento fueron incluso validados por la propia Administración.

- ii. Al respecto, de la revisión y compulsas de la prueba aportada por las partes se establece que la Superintendencia Tributaria Regional no ratifica la determinación con nuevos elementos y tampoco modifica los ya existentes, por el contrario Alzada procede a verificar y evaluar la prueba aportada por el propio contribuyente en dicha instancia, documentación que no fue presentada ante la Administración; en consecuencia no puede observar el procedimiento que sigue Alzada a requerimiento del propio contribuyente; en todo caso el contribuyente tiene la obligación de presentar toda la documentación ante la Administración Tributaria a efectos de que en dicha sede administrativa se evalúen los descargos íntegros. De otra parte, en cuanto a la forma que debe presentarse la prueba documental, el art. 217-a) de la Ley 3092 (Título V del CTB), es clara cuando dispone que ésta debe ser original o copia legalizada por autoridad competente; en consecuencia Alzada ciñó sus actos estrictamente a la normativa tributaria, no existiendo excesos ni empeora la situación del recurrente como menciona el sus agravios.

IV.4.3. Observaciones por diferencias establecidas en el Anexo 6 y presentación de pruebas.

- i. Expresa el recurrente KETAL SA, que antes de la interposición del Recurso de Alzada conformó y pagó el RC-IVA al haber detectado casos en los que procedía la retención respecto al pago de vacaciones al personal, mediante Boleta de Pago 1000 con N° de Orden 2930512530, por el monto de Bs19.042.- que incluye el 40% de la sanción por evasión con la reducción del 60% antes de la presentación del Recurso de Alzada, habiendo presentado la prueba que respalda estos pagos, la misma que no fue valorada por la Superintendencia, que emitió la Resolución de Alzada confirmando la Resolución Determinativa impugnada.

- ii. Asimismo, en cuanto al reparo por RC-IVA, que subsistiría después de los reparos conformados, señala que la Superintendencia recurrida desconoce que estos reparos por Bs14.352.- surgen por vacaciones canceladas a dependientes retirados de la empresa y que fueron dados de baja de las Planillas Tributarias, los mismos que

contaban con un de crédito fiscal IVA acumulado que se imputó al pago de vacaciones, que eximía a KETAL SA de la obligación de retenerles el RC-IVA observado. Asimismo, entre los dependientes que conforman el grupo observado, muchos de ellos se encontraban por debajo del límite de no imponibles, por tanto no ameritaba practicar retención alguna y sobre los los bonos pagados al personal ejecutivo, a quienes se habría efectuado incorrecta retención del IUE e IT.

- iii. Al respecto, de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos y del expediente se evidencia que la Administración Tributaria verificó la Información Tributaria Complementaria (ITC) a los Estados Financieros de KETAL SA y Dictamen sobre la ITC al 31 de diciembre de 2002, detectando diferencias en los Anexos 6 y 8 por un total de Bs411.776.-.
- iv. Respecto a la diferencia del Anexo 6, Información relacionada con el RC-IVA elaborada por el auditor externo (fs. 75 de antecedentes administrativos), cabe indicar que la Administración Tributaria observó los siguientes conceptos: **Pago de Bonos al personal ejecutivo** por Bs517.841.61 al que según Ketal SA erróneamente se habría efectuado la retención del IUE e IT; **Pago por vacaciones sin retención del RC-IVA** por Bs182.636.57 y **Diferencia no aclarada sujeto al RC-IVA** de Bs32.823.17 sobre los cuales no efectuó la retención del RC-IVA por un total de Bs733.301.35. En este sentido, esta instancia jerárquica efectúa el análisis de acuerdo a los conceptos observados, como se tiene seguidamente.

IV.4.3.1 Pago de Bonos al personal ejecutivo.

- i. Con relación a los pagos por Bonos al personal ejecutivo por Bs517.841.61, corresponde señalar que de la lectura a la Resolución Determinativa N° 069/2007, se establece que la Administración Tributaria no aceptó los descargos presentados toda vez que los auditores externos sobre la base de la información proporcionada por KETAL SA establecieron una diferencia originada en el pago de bonos al personal ejecutivo, a quienes efectuó erróneamente la retención del IUE e IT en lugar de la retención del RC-IVA. Por su parte KETAL SA manifiesta que Administración habría aceptado la composición de la observación; sin embargo, la Superintendencia Tributaria pone en duda lo aceptado por la Administración Tributaria, lo que vulneraría su derecho a la defensa.
- ii. De lo anterior se establece que de la verificación interna realizada por el SIN, cabalmente partieron los datos consignados en el Anexo 6 elaborados por el auditor externo, instancia administrativa que no contó con la información detallada del origen de las diferencias y siendo que el contribuyente tiene la obligación que facilitar la labor de fiscalización, proporcionando oportunamente toda la documentación que

sirva de descargo sobre los conceptos observados, de conformidad al num. 6 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB), éste no presentó prueba alguna.

- iii. Es así que las pruebas presentadas por el recurrente a la Superintendencia Regional no fueron evaluadas debido a que esta instancia verificó que los documentos contables no cumplen con los requisitos exigidos en los arts. 40 y 41 del Código de Comercio, lo que le imposibilitó de evaluar la misma, consiguientemente no se evidencia vulneración al derecho a la defensa, por el contrario el contribuyente debió presentar las pruebas observando el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), es decir dejando constancia que las mismas no fueron presentadas oportunamente ante la Administración Tributaria, para que las instancias recursivas se encuentren facultadas a valorarlas o en su caso se presente con juramento de reciente obtención.
- iv. En este razonamiento, con relación a las pruebas presentadas por el contribuyente en la instancia jerárquica, presentadas con juramento de reciente obtención (fs. 268 del expediente), se evidencia que se presentó detalle elaborado por el auditor externo del pago de Otros Bonos y Remuneraciones al personal ejecutivo de Ketal SA por Bs517.841.61, personal al que se habría efectuado incorrectamente retenciones por IUE e IT, y según la explicación en el memorial de presentación de pruebas como en los alegatos orales ante esta Superintendencia Tributaria General , KETAL SA habría procedido al pago de Bonos al personal ejecutivo (Ana María Bravermann, Carlos Balcázar y Drina Krsul) acreditando dichas retenciones con los Comprobantes de Liquidación (fs. 58-60, 62-64, 66-68, 70-72, 74-76, 79-80, 82-83, 82-84, 86-88, 94-96, 98-100 y 102-104), información que se hallan extractados en los cuadros mensuales elaborados por el recurrente (fs. 107-113vta. del expediente), los mismos que totalizan Bs539.781.50. En este entendido, el importe observado por la Administración Tributaria (Bs517.841.61) difiere al monto presentado por el recurrente (Bs539.781.50); asimismo, verificados los Documentos Contables según los cuales se efectuaron las retenciones del IUE e IT (fs. 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250 y 251 del expediente) se evidencia que las bases imponibles a efectos del cálculo de las señaladas retenciones totalizan Bs638.474.30, cifra que también difiere de la consignada en la ITC de Bs517.841.61, inconsistencias que no permiten a esta instancia jerárquica confirmar que las retenciones en el IUE e IT señaladas por KETAL SA correspondan al importe observado sin retención del RC-IVA.
- v. Adicionalmente, se evidencia que el desglose de la composición de la columna D del Anexo 6 (fs. 2-9 del anillado Otros pagos, Bonos y Remuneraciones) sobre el cual

observó la Administración Tributaria, incluye las cuentas 2111-04, 2112-04, 2113-04, 2601-04, 2131-04, 2132-04, 2133-04, 2631-04 que corresponden a Otros Bonos y Remuneraciones que totalizan Bs517.841.61, e incluyen en sus registros conceptos varios, entre los que se encuentran pago por inventarios, subsidio de lactancia, movilidades, fallas, finiquitos, entre otros, conceptos alcanzados por el inc. d) del art. 19 de la Ley 843; no evidenciándose que dicha composición incluya pagos por Bonos a personal ejecutivo (Ana María Bravermann, Drina Krsul y Carlos Balcázar) a quienes se habría efectuado retenciones en el IUE e IT, por lo que no existe consistencia en la argumentación de KETAL SA con relación a la prueba presentada.

vi. Respecto a la violación de los arts. 92 y 56 de la Ley 2492 (CTB), debido a la inexistencia de una compensación o imputación de oficio respecto de la retención y pago indebido en el IUE e IT versus el pago del RC-IVA, cabe reiterar que la instancia de alzada al igual que esta instancia jerárquica, evidencian que de las pruebas presentadas por el recurrente no desvirtuaron la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que el argumento de que retuvo impuestos que no corresponden a pagos sujetos al RC-IVA no fue demostrado, consiguientemente no existe una compensación de oficio de las retenciones en el IUE e IT con el determinado en el RC-IVA, al consignar el propio contribuyente en el Anexo 6 del ITC, ingresos sujetos al RC-IVA de los cuales no acreditó la retención del mismo, por lo que corresponde confirmar en este punto la Resolución de Alzada que mantuvo el cargo por Bs67.319.-.

IV.4.3.2 Pago por Vacaciones sin retención del RC-IVA

i. Con relación a las Vacaciones pagadas por Bs182.636.57 a las que no efectuó retención del RC-IVA por Bs23.742.75; de los cuales reconoció y pagó Bs19.042.-, quedando un saldo no conformado por cuanto señala Ketal SA que corresponde a pago por vacaciones a dependientes retirados de la empresa y otros que se encontraban por debajo del límite no imponible, por lo que no correspondía efectuar retención alguna, cabe indicar que de la revisión de antecedentes se evidencia que KETAL SA canceló mediante Formulario 1000, Bs19.042.-, que incluye Bs9.391.- por impuesto omitido, Bs2.140.- por mantenimiento de valor, Bs5.205.- por intereses y Bs2.306.- por el 40% de sanción calificada como evasión (fs. 242 del archivo de palanca Tomo III), correspondiente al pago de vacaciones canceladas a catorce (14) dependientes de la Oficina La Paz por un total de Bs72.244.12 (fs. 91 del expediente).

ii. Respecto a la diferencia por pago de vacaciones al personal retirado y otros que no alcanzaban el mínimo imponible, cabe indicar que de la verificación y compulsas de la

prueba presentada en la instancia de alzada y la presente instancia jerárquica, se evidencia que el recurrente elaboró un cuadro resumen por pagos de vacaciones al personal dado de baja según los Finiquitos, documentación cursante en tres archivos de palanca (Tomo I, II y III), además de las planillas impositivas correspondientes a enero a diciembre de 2002, en las que se evidencia que al personal retirado no se efectuó la retención del impuesto por el pago de vacaciones; y que a la fecha del retiro los dependientes contaban con un saldo a su favor de crédito fiscal IVA y otros que se encontraban por debajo del mínimo imponible.

iii. En este entendido, si bien el personal fue retirado, ello no inhibe a que Ketal SA como agente de retención, se encuentre imposibilitado de retener el impuesto correspondiente, toda vez que debió incluir en las Planillas Tributarias en el período fiscal que canceló el importe correspondiente a vacaciones con objeto de que el sujeto pasivo (dependiente retirado) pueda compensar con el crédito fiscal acumulado, así como demostrar que el ingreso por vacaciones menos los conceptos considerados como pago a cuenta, tales como el 13% del IVA de las facturas que presente el dependiente por compra de bienes o servicios y el 13% del monto de dos salarios mínimos nacionales, de tal forma que establezca una disminución del saldo a favor del dependiente; sin embargo, no lo realizó ni reformuló la planilla impositiva incluyendo los conceptos gravados por el RC-IVA, a fin de demostrar en forma fáctica que el impuesto observado compensa con el crédito acumulado y consiguientemente solicite la rectificación del formulario en los periodos observados, razón por la cual, mientras el contribuyente no pruebe estos aspectos, la Administración Tributaria correctamente observó que los pagos por vacaciones que constituye un ingreso gravado con el RC-IVA, conforme al inc. d) del art. 19 de la Ley 843 se encuentran sin retención del impuesto, por lo que corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada, manteniendo el cargo en el RC-IVA por Bs14.351.-

iv. En relación con la prueba de reciente obtención presentada según memorial, que consiste en la consulta efectuada por ENTEL SA en relación al uso del crédito fiscal acumulado por los ex trabajadores al momento de su baja, corresponde señalar que la misma es vinculante solamente para el citado contribuyente, tal como lo establece el art. 117 de la Ley 2492 (CTB), por lo que no tiene efecto vinculante para el recurrente.

IV.4.3.3 Diferencia no aclarada y alcanzada con el RC-IVA

i Respecto de la diferencia no aclarada de Bs32.823.17 sobre los cuales KETAL SA no efectuó la retención del RC-IVA, corresponde señalar que el recurrente no presentó

descargos en relación a esta diferencia, reportada por el auditor externo, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Alzada que mantuvo el cargo por Bs4.267.-

IV.4.4. Observaciones por diferencias establecidas en el Anexo 8.

- i. Expresa el recurrente Ketal SA, que antes de la interposición del Recurso de Alzada conformó y pagó la totalidad de los reparos por retenciones por el Impuesto a las Utilidades Remesas al exterior (IUE-BE) de acuerdo con la Resolución Determinativa, mediante Boleta de Pago 1000 V2 con N° de Orden 2930512250, por Bs13.324.-, que incluye el 40% de la sanción por evasión con la reducción del 60%, antes de la presentación del Recurso de Alzada, no habiendo sido valorada dicha prueba por la Superintendencia Regional, que emitió la Resolución de Alzada que confirma la Resolución Determinativa impugnada.

- ii. Al respecto se evidencia que el 28 de marzo de 2007, Ketal SA conformó y canceló el IUE-BE determinado por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa, mediante formulario 1000 (fs. 238 del archivo de palanca Tomo III), por Bs13.324.- que incluyen Bs6.166.- por el total del impuesto omitido observado, Bs1.675.- por mantenimiento de valor, Bs3.904.- por intereses y Bs1.579.- por el 40% de la multa establecida como evasión, por lo que corresponde que la Administración Tributaria considere como pago a cuenta los pagos efectuados por el contribuyente el momento de la liquidación final de la deuda tributaria, previa verificación de la boleta de pago.

IV.4.5. Calificación de la conducta.

- i. En relación a la calificación de la conducta, considera que no existe incumplimiento de la obligación tributaria de retención; se originó en un error de derecho excusable, a raíz de haberse errado en la aplicación e interpretación de la ley, es decir haberse efectuado retenciones de los impuestos IUE e IT en lugar del RC-IVA, pretendiendo aplicar una sanción como si jamás se hubiera practicado retención alguna, omitiendo considerar la existencia de un eximente de responsabilidad, por haber incurrido en un error de tipo excusable; y en las retenciones efectuadas del IUE e IT, no existe disminución ilegítima de ingresos, por tanto no existe infracción de norma.

- ii. Al respecto, de la revisión y compulsas de antecedentes así como de las pruebas aportadas, se tiene que la contravención de evasión se configura cuando el contribuyente ha omitido el pago de los tributos, conforme prevé el num. 1 del art. 115 de la Ley 1340 (CTb), aspecto que se verifica cuando los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados, siendo evidente que existe

una infracción de la norma, por lo que corresponde analizar es si esta conducta puede ser eximida de responsabilidad por error excusable, de acuerdo a lo señalado por el art. 80 de la Ley 1340 (CTb), como solicita el recurrente.

- iii. La eximente de responsabilidad basada en el error o ignorancia de derecho, supone conocimiento imperfecto o desconocimiento de la ley; que sin embargo tiene una limitante constitucional que entiende que la ley es conocida por todos y nadie puede alegar ignorancia de lo que dispone, aspecto que debe ser evaluado en el momento de imponer la sanción. Adicionalmente, se debe tener presente que el error no debe provenir de dolo ni de culpa y en el caso que se analiza, la culpa justifica el proceder del contribuyente, por lo que no puede ampararse en el error excusable; en consecuencia, Alzada al haber ratificado la calificación de la conducta como evasión, prevista en los arts. 114, 115-1) y 116 de la Ley 1340 (CTb), a procedido correctamente, conforme a Ley.

IV.4.6 Reducción de Sanciones

- i. Manifiesta la Administración Tributaria en el Recurso Jerárquico que la Resolución de Alzada, si bien confirma la Resolución Determinativa No. 69/2007, sin embargo, en la parte Resolutiva declara extinguida la obligación tributaria de Bs6.166.- y sus accesorios por IUE-BE. En vía de complementación se solicitó la aclaración del punto, solicitud que no fue atendida y puede causar confusión el momento de la liquidación final de la deuda tributaria, ya que el contribuyente señala haber cancelado el impuesto omitido más el 40% de la sanción de evasión, por lo que corresponde aclarar que en el presente caso no procede la reducción de sanción, porque la norma indica que proceden los incentivos cuando el contribuyente cancela la totalidad del impuesto omitido más accesorios, extremo que no acontece en el presente caso, máxime si la Resolución confirma íntegramente el reparo establecido, conforme establece el art. 12- IV del DS 27874, que modifica el inc. a) del art. 38 del DS 27310 (RCTB)
- ii. Al respecto, cabe indicar que el contribuyente Ketal SA, el 28 de marzo de 2007, conformó y canceló el IUE-BE determinado por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa cancelando el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses más la multa por evasión, monto que corresponde al 40% del tributo omitido actualizado.
- iii. Consiguientemente, al ser evidente que el contribuyente no se acogió correctamente al régimen de reducción de sanciones establecido en el art. 156 de la Ley 2492

(CTB) y art. 38 del DS 27874 (RCTB), ya que pretende dispersar o desglosar el total de la sanción determinada de acuerdo a los conceptos reparados, sin tener en cuenta que en este caso, existe una deuda tributaria global establecida en la Resolución Determinativa, deuda tributaria que de acuerdo al art. 47 de la Ley 2492 (CTB) se compone del tributo omitido actualizado, multas cuando correspondan y los intereses, y si el contribuyente quería beneficiarse de la reducción de la sanción, debió pagar el 20% del total de la sanción, aspecto que no se cumplió por Ketal SA, por lo que corresponde dejar establecido que únicamente el monto total determinado en la Resolución Determinativa conlleva la reducción de la sanción, es decir, cancelando el tributo omitido actualizado más intereses y la sanción en el porcentaje que corresponda de acuerdo al momento de su pago; por consiguiente, no corresponde que la Resolución de Alzada declare extinguida la obligación tributaria del IUE-BE por pago, cuando el contribuyente no canceló la totalidad de la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa.

- iv. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde confirmar la Resolución de Alzada, aclarando que los pagos efectuados por el contribuyente deben ser considerados como pagos a cuenta, al no haber cancelado el contribuyente la totalidad de la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, a la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 de julio de 2007, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario General designado mediante Resolución Suprema 227135, de 31 de enero de 2007, que suscribe la presente Resolución Jerárquica en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (CTB).

RESUELVE:

PRIMERO. CONFIRMAR la Resolución STR/LPZ/RA 0387/2007, de 31 de julio de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por KETAL SA contra la Gerencia GRACO La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa 069/2007, de 5 de febrero de 2007, aclarando que los pagos efectuados por el contribuyente deben ser considerados como pagos a cuenta, al no haber cancelado el contribuyente la totalidad de la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa; conforme dispone el art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

SEGUNDO: Por mandato del art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB), la presente Resolución Jerárquica agota la vía administrativa de impugnación tributaria, teniendo derecho las partes a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo conforme disponen los arts. 118 num. 7 de la Constitución Política del Estado, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y la jurisprudencia constitucional definida en la SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006.

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Rafael Verrgara Sandóval
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO
GENERAL INTERINO
Superintendencia Tributaria General