

Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0387/2007

Recurrente: KETAL S.A., representada por Luís Abel Cortes Pinto y/o Sergio Mauricio Chávez Ramírez.

Recurrido: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Filiberto Sánchez Rojas.

Expediente: LPZ/0131/2007

La Paz, 31 de julio de 2007.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

KETAL S.A., representada por Luís Abel Cortes Pinto y/o Sergio Mauricio Chávez Ramírez, conforme se tiene por el Poder General de Administración No. 326/2005 y Poder Especial y Suficiente No. 112/2005, por memorial cursante a fs. 38-50 de obrados, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa N° 069/2007 de 5 de febrero de 2007, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando los siguientes argumentos:

La administración tributaria mediante la Resolución Determinativa impugnada, determinó el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) de los periodos fiscales enero a diciembre de 2002 y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior (IUE-BE) de los periodos fiscales febrero a diciembre de 2002, más una multa por evasión, debido a que la sociedad no habría declarado el total de sueldos netos computables sujetos al RC-IVA ni el total de lo remesado en los formularios 54.

Las observaciones corresponden a pagos de tres dependientes que se acogieron al Programa de Regularización de Adeudos Tributarios bajo la modalidad de Pago Único y Definitivo en el caso del RC-IVA, lo cual implica que las administraciones tributarias no pueden ejercer sus facultades de fiscalización, determinación o recaudación sobre los impuestos comprendidos en el referido Programa.

La administración tributaria pretende desconocer que los empleados retirados a los que se pagó vacaciones en su finiquito después de la fecha de retiro, tenían crédito fiscal acumulado, en mérito al cual no correspondía la retención del RC-IVA.

Con relación a las diferencias del anexo 8, la empresa conformó la totalidad de los reparos el 28 de marzo de 2007 por concepto de IUE-BE mediante formularios 1000. También conformó los reparos por vacaciones pagadas al personal que deberían ser objeto de retención después de descontar el crédito fiscal acumulado que tenía el personal al momento de su baja.

La administración pretende hacer ver que actuó sobre base cierta, cuando lo que se advierte de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa es que actuó sobre la deducción de diferencias en la información del anexo 6 de la Información Tributaria Complementaria, sin tomar en cuenta los documentos e información entregada en la fase de determinación de oficio.

Su conducta no se encuentra configurada como evasión prevista por los artículos 70 y 114 de la Ley y que, además, de acuerdo al artículo 153 del actual Código Tributario, concurre a su favor la exclusión de responsabilidad por error de tipo o prohibición. Finalmente, a la fecha de la notificación de la Resolución Determinativa impugnada efectuada el 9 de marzo de 2007, la facultad de la administración tributaria para la imposición de sanciones por supuestos ilícitos de los períodos de enero a noviembre de la gestión fiscal 2002, se encuentra prescrita.

Por lo expuesto, solicita se revoque la Resolución Determinativa N° 069/2007 de 5 de febrero de 2007 emitida por la Gerencia GRACO La Paz.

CONSIDERANDO:

La Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, una vez notificada con el recurso de alzada, a través de Filiberto Sánchez Rojas, Gerente GRACO La Paz interino, designado mediante Resolución Administrativa N° 03-0295-07 de 30 de marzo de 2007, por memorial de fs. 55-61 de obrados, respondió negativamente, manifestando que:

Del trabajo de fiscalización se establece que los reparos se efectuaron en base a los Estados Financieros y declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente. La administración tributaria tiene como principal insumo los papeles contables de las empresas fiscalizadas, no pudiendo permitirse que se manejen los mismos a libre albedrío. Si fuera como el contribuyente alega que se refiere a simples errores materiales, estos corresponden a la gestión 2002, por lo que el contribuyente tuvo el suficiente tiempo para corregir los supuestos errores, máxime si fueron detectados a través de la auditoría externa.

No existe pago alguno que pueda imputarse al RC-IVA o al IUE-BE de la gestión 2002 que pueda liberar al contribuyente de las obligaciones establecidas por la administración recurrida.

En el presente caso se evidencia la unificación entre impuesto omitido y sanción, por lo que debe considerarse el principio doctrinal "lo accesorio sigue a lo principal", correspondiendo que se aplique en cuanto a la prescripción de la sanción lo dispuesto en los artículos 52 y siguientes de la Ley 1340, que establecen cinco años para que proceda la prescripción, término que fue suspendido con la notificación de la Vista de Cargo No. 071/2006.

Desde ningún punto de vista sea con la Ley 1340 o con la Ley 2492 se ha operado la prescripción de la sanción por evasión.

Por lo expuesto, solicita se confirme la Resolución Determinativa N° 069/2007 de 5 de febrero de 2007.

CONSIDERANDO:

En el presente caso, la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante nota de 3 de abril de 2006 (Orden de Verificación Interna – F. 7520), comunicó a KETAL S.A. que de la verificación de la Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros (Anexos Tributarios) y Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria de la gestión fiscal que cierra al 31 de diciembre de 2002, detectó diferencias entre el total de sueldos netos computables

sujetos al RC-IVA según Estados Financieros y el total de sueldos netos computables según Form. 98 y de la misma forma entre el total del importe remesado según Estados Financieros y el total del importe remesado según Form. 54. En consecuencia, le solicitó se apersona a objeto de que presente descargos sobre las citadas diferencias.

Como consecuencia de lo anterior, la Gerencia GRACO La Paz, el 20 de octubre de 2006, emitió la Vista de Cargo GD-DLP-DF-VC-071/06 y posteriormente, el 5 de febrero de 2006, la Resolución Determinativa N° 069/2007 que determina contra KETAL S.A., el RC-IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2002 y el IUE-BE de los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2002, en el importe de Bs101.495.- más mantenimiento de valor, intereses y multa por evasión.

Con relación a la determinación efectuada por la administración tributaria, la Ley 843 mediante el Título II establece el Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA), aplicable sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores. En el inciso d) del artículo 19, la citada Ley, señala que constituyen ingresos, cualquiera fuera su denominación o forma de pago 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.

Los reparos por el RC-IVA, se originaron en las diferencias obtenidas en el anexo 6 de los Estados Financieros con cierre al 31 de diciembre de 2002 referido a "Información relacionada con el RC-IVA dependientes", resultantes de la comparación de la información registrada en los Estados Financieros y la declarada en los formularios 98-RC-IVA. Esas diferencias por un total de Bs733.301,35 corresponden a pagos realizados por la empresa a sus dependientes en concepto de bonos al personal ejecutivo (sobre el cual se retuvo erróneamente el IUE e IT), vacaciones pagadas sin retención y una diferencia no aclarada, de acuerdo a lo consignado en el citado Anexo 6.

Al respecto, de la revisión del expediente administrativo, el contribuyente para sustentar las diferencias presentó las planillas tributarias mensuales, en las que utilizó como base de cálculo para la liquidación del impuesto el sueldo neto, es decir el sueldo pagado efectivamente en el mes, menos las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras dispuestas por leyes sociales, sin que integre la base de cálculo el monto pagado en concepto de bonos por un total de Bs517.841,61, las vacaciones por Bs182.636,57 y la diferencia no aclarada de Bs32.823,17.

De la revisión de las pruebas presentadas por el recurrente se tiene que:

1. Con relación a los bonos pagados, presenta la planilla de asesores con detalle de montos pagados mediante cheques en dólares a tres empleados dependientes: Ana María Braverman, Carlos Balcazar y Drina Kursul y adjunta la siguiente documentación: a) comprobantes de liquidación que sustentan los importes pagados a los citados dependientes, en su condición de asesores, más no la retención de impuestos; b) "Registro de cuentas" que detallan montos aproximados

al 18% de los importes pagados en dólares mensualmente a personal eventual y a contrato, en concepto de retención del IT e IUE y que no corresponden a los pagos realizados a los mencionados asesores; y, c) documentos contables que registran las retenciones del IUE sobre la planilla de asesores y que no son confiables porque no cumplen los requisitos establecidos por los artículos 40 y 41 del Código de Comercio, es decir que no están encuadernados, foliados y autorizados por Notario de Fe Pública. Asimismo, las bases imponibles sobre los cuales efectuó las retenciones del IUE suman un total de Bs638.474,30 por el año 2002; sin embargo, el importe observado asciende a Bs517.841,61 por pago de bonos.

Las retenciones documentadas por el contribuyente por concepto del IUE e IT provienen de 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. Consiguientemente, corresponde mantener el reparo del RC-IVA de Bs67.319.- de los periodos de enero a diciembre de 2002.

2. Respecto a las vacaciones pagadas al personal, como se mencionó anteriormente 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.
3. Respecto a la diferencia pagada de Bs32.823,17 el contribuyente no formuló aclaración alguna ni justificó documentalente, por lo que corresponde confirmar el reparo de Bs4.267.- por RC-IVA.

En 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 con Número de Orden 2930512250, el 28 de marzo de 2007, según fotocopia adjunta a fs. 238 del archivador de palanca Tomo III de pruebas. Consiguientemente, corresponde confirmar la citada obligación tributaria, debiendo quedar extinguida la misma, previa verificación de los pagos por la administración tributaria.

CONSIDERANDO:

Con relación a la calificación de la conducta fiscal de la sociedad contribuyente, corresponde establecer lo siguiente:

De acuerdo al artículo 68 de la Ley 1340, vigente en la gestión 2002, establece que toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustantivas o formales constituye delito o contravención punible en la medida y con los alcances establecidos en el Código Tributario abrogado. Según los artículos 114 y 115 de la citada Ley, incurre en la contravención de evasión el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios. Al efecto, se considera configurada la evasión cuando se compruebe que los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados o los contribuyentes omitieron el pago de los tributos.

El artículo 79 de la Ley 1340, establece que excluye de responsabilidad por el delito o contravención, la incapacidad absoluta calificada por autoridad judicial, la fuerza mayor, el error en cuanto al hecho que constituye la infracción y la obediencia debida en cumplimiento de la ley. Asimismo, según el artículo 80 de la citada Ley, pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por error excusable de hecho o de derecho hayan considerado lícita la acción o la omisión.

De acuerdo a los artículos 19 inc. d), 33 y 51 de la Ley 843, modificada por la Ley 1606 y los artículos 8 del Decreto Supremo No. 21531 y 34 del Decreto Supremo No. 24051, KETAL S.A., estaba obligada a retener el RC-IVA aplicable a toda retribución ordinaria o extraordinaria efectuada a sus empleados y el IUE-BE a todas las remesas al exterior.

En el presente caso, KETAL S.A., 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.

En consecuencia, la falta de retención de los impuestos a que estaba obligada KETAL S.A., hace que la conducta de la citada sociedad materialmente se circunscriba al tipo legal previsto en los artículos 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.

De otra parte, 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. En cambio, la sociedad recurrente, sólo presentó documentación relacionada a las retenciones por concepto del IUE e IT a 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.

Por otra parte, en materia de ilícitos tributarios, el artículo 76 de la Ley 1340, también establece el término de prescripción en 5 años, computable a partir del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se cometió la infracción. Se interrumpe por una sola vez por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo y se suspende durante la sustanciación de la causa en la fase administrativa por un plazo de tres meses desde la primera notificación al imputado. Sin embargo, en materia de ilícitos tributarios, de conformidad al artículo 33 de la Constitución Política del Estado, artículo 66 de la Ley 1340 y artículo 150 de la Ley 2492, la ley es retroactiva cuando supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo.

Al efecto, la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, en su artículo 154, establece que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria. En ese sentido, el artículo 59 de la citada ley, dispone que prescribe en 4 años, computable a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del

periodo de pago respectivo, la acción de la administración tributaria, entre otras, para imponer sanciones administrativas.

En el presente caso, las contravenciones de evasión del RC-IVA e IUE-BE de los periodos fiscales enero a noviembre de 2002 se produjeron al finalizar el periodo de pago de los citados impuestos, esto es, en el caso de noviembre de 2002, 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.

Sin embargo, la administración tributaria procedió a la notificación de KETAL S.A., con la Vista de Cargo No. GD-GLP-DF-VC-071/06 por la que se la atribuye la comisión de la contravención de evasión, el 7 de noviembre de 2006, conforme consta por la diligencia de fs. 70 del expediente administrativo. Consiguientemente, de acuerdo al artículo 77 de la Ley 1340, el término de la prescripción a 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 artículo 7 de la citada Ley 1340.

Consecuentemente, 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 conforme consta por la diligencia de fs. 138 del expediente administrativo, con anterioridad a la conclusión del periodo de prescripción, el derecho a sancionar de la administración tributaria, por la contravención de evasión de los periodos 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 recién se inició el 1° de enero 2004.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario Regional Cochabamba a.i., en suplencia del Superintendente Tributario Regional La Paz, con las atribuciones conferidas por el artículo 140 y Título V del Código Tributario,

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 y, en consecuencia, queda firme y subsistente la obligación tributaria DE KETAL S.A., en el importe de Bs101.495.- por el RC-IVA de los periodos enero a diciembre de 2002 y por el IUE-BE de los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y 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.

Regístrese, hágase saber y cúmplase.