

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO**



“DIPLOMADO EN TRIBUTACION”

MONOGRAFÍA

**FORMAS DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA QUE INCIDEN EN EL PAGO DEL
IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) DE LOS
CONTRIBUYENTES GRACO**

Postulantes:

**Lic. Nelson Ross Mamani Espinoza
Lic. Wilmer Angulo Rodríguez**

**La Paz – Bolivia
2016**

DEDICATORIA

A nuestros padres, por habernos acompañado con amor y cariño en todo momento, brindándonos el apoyo necesario para llegar hasta nuestra posición actual y ser ejemplos de vida.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS, por darnos la vida, las fuerzas necesarias y la oportunidad de continuar en el camino. Por estar en todo momento ayudándonos y fortaleciéndonos en el aprendizaje y la vida diaria.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
1.1 Planteamiento del Problema.....	2
1.2 Formulación del Problema de Investigación.....	2
1.3 Planteamiento de Objetivos.....	2
1.3.1 Objetivo General.....	3
1.3.2 Objetivos Específicos.....	3
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO.....	4
2.1 Estado del Arte.....	4
2.1.1 Antecedentes.....	4
2.1.2 Elementos Procedimentales.....	6
2.1.2.1 Sistemas jurisdiccionales de impugnación tributaria en Bolivia.....	6
2.1.2.1.1 Contenciosa Administrativa (Vía Administrativa).....	6
2.1.2.1.2 Proceso Contencioso Tributario (Vía Judicial).....	6
2.1.2.1.3 La Jurisdicción Tributaria Especializada.....	6
2.1.2.2 Procedimientos de impugnación por la vía administrativa.....	6
2.1.2.2.1 Recurso de alzada.....	7
2.1.2.2.2 Recurso Jerárquico.....	8
2.1.2.3 Incidencia en el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) en contribuyentes GRACO.....	9
2.2. Referencia Teórica o Conceptual.....	10
2.3 Marco Legal.....	12
2.3.1 Formas de impugnación tributaria en la legislación Boliviana.....	12
2.3.2. El Proceso Contencioso y el Proceso Contencioso Administrativo, en impugnación de contratos y resoluciones del Poder Ejecutivo.....	18
2.3.3 El Proceso Contencioso Tributario, en impugnación de actos administrativos tributarios unilaterales de alcance particular.....	19
2.3.4 El Proceso Contencioso Administrativo, en impugnación de actos administrativos unilaterales de alcance particular.....	21

2.3.5 El Proceso Contencioso Administrativo como vía de control de legalidad de decretos y resoluciones de alcance general.....	22
2.3.6 El Proceso Contencioso Administrativo, en materia tributaria y la Jurisprudencia Constitucional.....	22
2.3.7 El Proceso Contencioso Administrativo y la Jurisprudencia Constitucional.....	24
2.3.8 El Proceso Contencioso Administrativo en la Ley N° 620 (Ley Transitoria para la Tramitación de Procesos Contenciosos y Contencioso-Administrativos).....	26
2.3.9 Gastos y previsiones deducibles a efectos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.....	27
CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO Y APLICADO.....	31
3.1. Diseño Metodológico.....	31
3.1.2 Estudio descriptivo.....	31
3.1.3 Estudio explicativo.....	31
3.2 Fases Metodológicas.....	32
3.3 Técnicas de investigación.....	32
3.3.1 Documental.....	32
3.3.2 Medios de Comunicación.....	32
3.3.3 Cuestionario.....	33
3.4 Universo o población de referencia.....	33
3.5 Delimitación geográfica.....	33
3.6 Delimitación temporal.....	33
3.7 Presupuesto.....	34
CAPÍTULO IV CONCLUSIONES Y RESULTADOS.....	35
4.1 Conclusiones.....	35
4.2 Recomendaciones.....	35
BIBLIOGRAFÍA.....	36
ANEXOS.....	37

RESUMEN

El presente trabajo conlleva al estudio de las formas de impugnación tributaria que inciden en el pago del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) de los contribuyentes GRACO.

En vista que la Administración Tributaria está constantemente fiscalizando empresas que tienen altos ingresos tales como las clasificadas como GRACO (Grandes Contribuyentes), es de mucho interés para el sector empresario como para la Administración Tributaria ya que el solo hecho de que las grandes empresas sean constantemente fiscalizadas representa un perjuicio para el contribuyente y por el contrario un gran beneficio para el Estado.

El contribuyente GRACO al verse afectad por esta situación se ve obligado a impugnar las observaciones que el considere que no corresponden.

Es por eso que el trabajo de investigación se centrara en estudiar las incidencias de estas impugnaciones en el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

INTRODUCCIÓN

En vista que la Administración Tributaria está constantemente fiscalizando empresas que tienen altos ingresos tales como las clasificadas como GRACO (Grandes Contribuyentes), es de mucho interés para el sector empresario como para la Administración Tributaria ya que el solo hecho de que las grandes empresas sean constantemente fiscalizadas representa un perjuicio para el contribuyente y por el contrario un gran beneficio para el Estado.

Es así que se crearon dos vías de impugnación tributaria, la Administrativa y la Judicial para que el contribuyente pueda apelar a ellas ante cualquier desacuerdo en alguna observación por parte de la administración tributaria sin embargo puede que una vía llegue a afectar impositivamente más que la otra al contribuyente

Es por este motivo se vio por acertada la investigación sobre las formas de impugnación tributaria y el efecto tributario que traerá hacia los contribuyentes GRACO (Grandes Contribuyentes) ya que como se mencionaba anteriormente este sector es el que más tributa al Estado.

Se realizará un análisis de las formas de impugnación tributaria en la actualidad y a su vez se estudiará la incidencia del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) para los contribuyentes GRACO, ya que este impuesto es el más recaudado por la Administración Tributaria y el más pagado por parte de los grandes contribuyentes.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del Problema

Los Contribuyentes clasificados como GRACO (Grandes Contribuyentes) cuyo movimiento financiero es elevado se encuentran en constantes Fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria siendo el impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) el más observado, teniendo en cuenta que son los más afectados ya que estos son los que más tributan y cumplen con sus obligaciones fiscales, debiendo acudir; en muchos casos para impugnar las observaciones de la Administración Tributaria, a la vía Administrativa o Judicial para definir su situación tributaria.

Ahora bien, a través de estas dos formas de impugnación tributaria el contribuyente puede seleccionar la forma más conveniente de impugnar una observación de la Administración Tributaria, sin embargo una puede ser más desfavorable que la otra, en ese entendido investigaremos cuál de las formas de impugnación tributaria incide en el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

Teniendo en cuenta las formas de impugnación tributaria y las consecuencias que pueden traer cada una de ellas, emergen nuevas preocupaciones de parte del contribuyente GRACO relativas a las formas de solución de controversias tributarias con la Administración Tributaria.

1.2 Formulación del Problema de Investigación

Por tanto, tomando en cuenta lo mencionado damos a conocer la formulación del problema planteando la siguiente interrogante:

¿Cuál es la forma de impugnación tributaria que incide en el pago del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) para contribuyentes GRACO?

1.3 Planteamiento de Objetivos

Damos a conocer los fines de la investigación.

1.3.1 Objetivo General

- Describir las formas de impugnación tributaria que inciden en el pago del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) para contribuyentes GRACO.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Analizar las formas de impugnación tributaria en la actualidad.
- Caracterizar el incremento del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) de los contribuyentes GRACO.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

2.1 Estado del Arte

Consideramos los antecedentes del problema:

A efectos de desarrollar la investigación exponemos los antecedentes, los elementos procedimentales y el marco legal para una mejor comprensión del tema de investigación

2.1.1 Antecedentes

La historia fiscal administrativa en Bolivia se remonta a la creación del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en 1970.

El Código Tributario Boliviano de 1970 estableció dos vías o rutas de impugnación ante actos definitivos emitidos por las Administraciones Tributarias (AT):

i) Por un lado, la impugnación a través de la vía administrativa por medio de la interposición de Recursos de Revocatoria y Jerárquico, estos recursos eran presentados a las AT en los plazos establecidos por la normativa y; ii) a través de la vía jurisdiccional, donde el Sujeto Pasivo podía interponer un Proceso Contencioso - Tributario ante el TFN. Una de las características de las opciones.

En 1992, se promulga la Ley N° 1340, quien mantiene las dos vías de impugnación (administrativa y jurisdiccional); sin embargo a través de la Ley N° 1455 de Organización del Poder Judicial, el TFN para a ser parte los juzgados en materia administrativa.

La anterior estructura funciona hasta el año 2003, donde se separa la vía de impugnación administrativa de las Administraciones Tributarias y se crea una vía administrativa especializada en temas tributarios a través de la publicación de la Ley N° 2492 y su complementación, la Ley N° 3092. Normas donde se abren las dos vías de impugnación ante actos definitivos emitidos por las Administraciones Tributarias:

i) La vía administrativa, a través de la Superintendencia Tributaria, para luego convertirse en lo que hoy es denominada como Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), nombre cambiado por medio del Decreto Supremo N° 29894 de 2009, y;

ii) la impugnación ante los juzgados administrativos, coactivo fiscal y tributario.

La vía administrativa, en resguardo al principio de doble instancia, contempla la impugnación en primera instancia a través de la presentación del Recurso de Alzada ante las Autoridades de Impugnación Regionales Tributarias (ARIT) o a través de las Representaciones Departamentales de las ARIT y en segunda instancia a través del Recurso Jerárquico (RJ) resuelta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Asimismo, la emisión de la resolución jerárquica, como acto final y ejecutivo de la vía administrativa, puede ser impugnada mediante una Demanda Contencioso Administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, que revisa sólo aspectos de forma del proceso, no inhibiendo su ejecución a no ser que sea expresamente pedido su suspensión por una de las dos partes.

Una de las bondades de la vía administrativa otorgada por el Código Tributario Boliviano actual (Leyes Nos. 2492 y 3092), es que brinda a la vía de impugnación administrativa (hoy AIT) procedimientos claros para resolución de impugnación de algún acto definitivo de las AT.

Asimismo, el tiempo de resolución se encuentra en el rango de 150 días (si no se amplía el plazo de resolución en alguna de las dos instancias) o 240 días (como máximo si se amplía en ambas instancias). Esta bondad está en contraposición de procedimiento de la vía ordinaria, pues no cuentan con procedimientos claros ni tiempos establecidos para la emisión de las sentencias que resuelvan casos tributarios.

Emitida la Resolución Jerárquica, esta puede ser sujeta a un control de legalidad por ante el Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) mediante la Demanda Contencioso Administrativa, actualmente conforme la Ley N°620 que dispone la creación de salas especializadas en materia contenciosa y contenciosa administrativa del TSJ. (Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, s.f.)

2.1.2 Elementos Procedimentales

Abordamos los siguientes elementos procedimentales los cuales nos ayudaran a entender la problemática de tema de monografía.

2.1.2.1 Sistemas jurisdiccionales de impugnación tributaria en Bolivia

Al respecto se pueden hacer dos menciones respecto del ejercicio de la Jurisdicción Ordinaria en materia Tributaria.

2.1.2.1.1 Contenciosa Administrativa (Vía Administrativa)

Ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

2.1.2.1.2 Proceso Contencioso Tributario (Vía Judicial)

Ante la Corte superior de Distrito y el Tribunal Supremo de Justicia en la ciudad de Sucre.

2.1.2.1.3 La Jurisdicción Tributaria Especializada

Que sería ejercida por el Nuevo Tribunal Fiscal, con capacidad plena de ejercer jurisdicción y competencia sobre actos en materia de impugnación tributaria, garantizando una doble instancia a las partes. Se espera que la Asamblea Plurinacional inicie el tratamiento de la Ley que dará lugar a la creación de dicho órgano. El cual sustituiría el Proceso contencioso Tributario.

2.1.2.2 Procedimientos de impugnación por la vía administrativa

En este subcapítulo abordaremos los pasos y procedimientos que se deben seguir para que el contribuyente pueda impugnar una observación de la administración tributaria a través de la vía administrativa.

2.1.2.2.1 Recurso de alzada

Se debe presentar ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), de la jurisdicción respectiva, o ante el Responsable Departamental de Recursos de Alzada que corresponda (Oruro, Beni, Pando, Tarija o Potosí).

El proceso que se sigue para interponer el Recurso de Alzada contiene los siguientes pasos:

Paso 1.- Si el contribuyente considera que una decisión de las administraciones Tributarias no reconoce o vulnera un derecho, o la determinación de la deuda tributaria no cumple con lo establecido por las normas, puede presentar un Recurso de Alzada en las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT).

Después de haber sido notificado con la Resolución o acto definitivo de la administración Tributaria, el contribuyente tiene 20 días para presentar el Recurso.

Paso 2.- Una vez que el contribuyente ha presentado el Recurso, la autoridad Regional de Impugnación tiene 5 días hábiles para: Rechazar, Observar y Admitir si la ARIT observa el Recurso, el contribuyente tiene 5 días para subsanar las observaciones y volver a presentar el recurso.

Cuando el Recurso es admitido, se notifica a la Administración impugnada que tiene 15 días para aceptar o rechazar (total o parcialmente) la impugnación, y enviar a la ARIT todos los antecedentes.

Paso 3.- Después de la notificación a las partes, se abre un plazo de 20 días para la presentación de pruebas. Una vez concluido el plazo la ARIT tiene 40 días calendario para emitir una Resolución.

Dentro de estos 40 días, 20 corresponden a la fase de alegatos para que el contribuyente presente los argumentos en los que fundamenta el pedido de que se reconsidere el acto de la Administración Tributaria.

Paso 4.- Cuando se cumple el plazo, la ARIT emite una resolución que puede ser de tres tipos:

- Revocatorias Parcial y Total, la primera cuando deja sin efecto una parte del acto impugnado y la segunda cuando deja sin efecto todo el acto administrativo.
- Revocatoria Total, Confirmatoria, ratifica la resolución de la Administración que fue impugnada por el contribuyente.

- Anulatoria, Anula los obrados hasta el vicio más antiguo para subsanar los errores de procedimiento.

Paso 5.- Si lo considera necesario, cualquiera de las partes puede solicitar una Corrección o Aclaración a la Resolución de Alzada, cinco días después de notificada la Resolución.

2.1.2.2 Recurso Jerárquico

La persona que interpone el recurso jerárquico es el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, que considere que la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada, lesionó sus derechos o intereses.

El lugar de presentación del Recurso Jerárquico es en la ARIT que dictó la Resolución Impugnada, en Secretaría de Cámara o en la Oficina Departamental de la ARIT correspondiente. Una vez admitido el Recurso, el expediente será remitido por la Dirección Ejecutiva de la ARIT a la Dirección Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), para su conocimiento y Resolución.

El Efecto producido por la presentación del Recurso Jerárquico la interposición de este Recurso suspende la ejecución de la decisión de la Dirección Ejecutiva de la ARIT hasta que se emita la Resolución que resuelva el Recurso Jerárquico, con lo que se agota la vía administrativa.

El proceso que se sigue para interponer el Recurso Jerárquico contiene los siguientes pasos:

Paso 1.- Una vez que la Resolución de Alzada es notificada, el contribuyente o la Administración Tributaria tienen 20 días para presentar el Recurso Jerárquico.

Este plazo no se puede ampliar, el plazo se cuenta en días calendario, pero si el día 20 cae en uno inhábil (Domingo o Feriado), se lo recorre al siguiente día hábil

Una vez radicado el Recurso la AGIT tiene cinco días para:

- **Rechazar**, cuando el recurso fue presentado fuera de plazo (más de 20 días)
- **Observar**, cuando el recurso no cumple con los requisitos señalados. Existe la posibilidad de corregir las observaciones en un plazo de 5 días.
- **Admitir**, cuando el proceso es admitido se notifica a las partes en la Secretaría de Cámara de la ARIT y se refleja a través del Punto de Información de Tramites.

Paso 2.- A partir de la notificación de Admisión del Recurso, corren 10 días para:

- La Autoridad Regional tiene 3 días para remitir el Recurso y todos sus antecedentes.
- La Autoridad General debe dictar un Decreto de Radicatoria del Recurso Jerárquico en un máximo de 5 días;
- El contribuyente y la Administración Tributaria pueden presentar pruebas de reciente obtención, es decir no las que se presentaron durante el Recurso de Alzada, en un plazo máximo de 10 días.

Paso 3.- Posteriormente se abre un plazo de 40 días para que la AGIT emita una resolución Jerárquica. Cabe mencionar que la AJIT puede ampliar este plazo, por una sola vez, por otros 40 días calendario, con el propósito de profundizar la revisión de los antecedentes del proceso.

Paso 4.- Dentro de estos 40 días, 20 corresponden a la fase de alegatos en conclusiones. En esta parte del proceso se pueden presentar, por escrito o verbalmente en una audiencia, los argumentos para que sean considerados en la resolución.

Paso 5.- Cuando se cumple el plazo, la AGIT emite una Resolución Jerárquica que puede ser de tres tipos:

- Revocatorias Total y Parcial, total cuando deja sin efecto por completo, la Resolución o el acto reclamado y parcial cuando deja sin efecto por parte de la resolución o el acto reclamado.
- Confirmatoria, ratifica la Resolución de Alzada Impugnada.
- Anulatoria, anula el expediente hasta el vicio más antiguo.

2.1.2.3 Incidencia en el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) en contribuyentes GRACO

Podemos analizar que tanto la vía Administrativa como Judicial afectara el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) esto debido al simple hecho que la Administración Tributaria observa generalmente este impuesto por ser el más recaudado a nivel nacional y no importa que vía de impugnación tome el

contribuyente saldrá afectado de alguna manera, sin embargo de acuerdo a nuestro análisis podemos notar que una vía afecta más el pago del IUE que la otra.

No existir una clara normativa con relación a la existencia de un claro proceso en la vía Judicial (Contencioso tributario) que proteja de manera efectiva el derecho a la tutela judicial de las personas naturales y jurídicas, muchas de las Empresas GRACO pueden decidir adoptar medidas que puedan mitigar el impacto de una posible fiscalización. Esto implica la constitución de provisiones para futuras contingencias tributarias, lo que influye de gran manera al pago del IUE y que va en desmedro del contribuyente afectando las utilidades que vaya tener.

Está claro que la normativa no permite una previsión para futuras contingencias tributarias lo cual convierte este concepto en un gasto NO DEDUCIBLE a efectos del IUE incrementando la utilidad tributaria, generando así un mayor Impuesto a las Utilidades de las Empresas por pagar a la Administración Tributaria, demostrando así un evidente perjuicio hacia el contribuyente.

2.2. Referencia Teórica o Conceptual

Se exponen las siguientes definiciones las cuales son abordadas durante la investigación para una mejor comprensión de los términos tributarios.

Asimismo cada definición fue extraída consultando bibliografías, internet y documentos electrónicos.

Diseño.- Plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación. (Sampieri R. H., 2006, pág. 158)

GRACO.- Categoría de contribuyentes clasificados así con fines administrativos y de servicio. La inclusión a GRACO requiere una resolución administrativa del Servicio de Impuestos Nacionales que es comunicada a cada contribuyente. (Impuestosgovbo, 2016)

Impuesto.- Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. (Ley 2492, 2004)

Notificación.- Diligencia mediante la cual se informa o da a conocer al contribuyente acerca de un acto administrativo relacionado con una obligación tributaria, en cualquiera de las formas siguientes: personalmente, por correo, por cédula y por edicto. (SIN, Servicio de Impuestos Nacionales, 2016)

Objeto.- En materia imponible, es el soporte material de la imposición sobre el que recae un impuesto. (Impuestosgovbo, 2016)

Obligación tributaria.- La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (Ley 2492, 2004)

Pago a cuenta.- Monto parcial que se paga por un impuesto o adeudo. (Impuestosgovbo, 2016)

Persona jurídica.- Es la formada por la asociación de varias personas naturales en un organismo o sociedad, la que es identificada con una razón social mediante instrumento público, a la que la Ley la reconoce como sujeto de derecho y le faculta a contraer obligaciones civiles y comerciales. (Impuestosgovbo, 2016)

Persona natural.-Es aquel ciudadano identificado con su nombre y apellido, titular de derechos y obligaciones. (Impuestosgovbo, 2016)

Recurso de Recurso de alzada.- Es la vía que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para impugnar un acto definitivo del Administración Tributaria ya sean por el Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Autónomos Municipales. (AIT, 2010)

Recurso Jerárquico.- Es la impugnación que se presenta en contra de la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria. (AIT, 2010)

Sujeto activo.- Es el ente acreedor del tributo como ser Servicio de Impuestos, Alcaldías, etc. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2016)

Sujeto pasivo.-Persona natural o jurídica obligada por Ley al pago del impuesto, sea en calidad de contribuyente o responsable. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2016)

Tributo.- Prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos son Impuestos, tasas y contribuciones Especiales. (Ley 2492, 2004)

2.3 Marco Legal

Para la investigación del trabajo abordaremos la siguiente normativa detallada a continuación:

- Constitución Política del Estado
- Ley 620 Ley transitoria para la tramitación de los procesos Contencioso y contencioso administrativo
- Ley 843 y Decretos Reglamentarios
- Ley 1340 Código Tributario
- Ley 1455 Ley de Organización Judicial
- Ley 1488 Ley de Bancos y Entidades Financieras
- Ley 1600 Ley del Sistema de Regulación Sectorial
- Ley 1700 Ley Forestal
- Ley 1715 Ley del Servicio Nacional de Reforma Agraria
- Ley 1979
- Ley 2028 Ley de Municipalidades
- Ley 2341 De procedimiento Administrativo
- Ley 2492 Código Tributario

2.3.1 Formas de impugnación tributaria en la legislación Boliviana

El Código Tributario Boliviano, elevado a rango de Ley por el art. 88° de la Ley N° 843, contemplaba dos vías de impugnación de los actos definitivos emitidos por la Administración Tributaria. Por un lado se encontraban los Recursos de impugnación en la vía Administrativa (Recurso de Revocatoria y Jerárquico) y por el otro, en la vía jurisdiccional se hallaba previsto el Proceso Contencioso Tributario.

Los recursos administrativos eran interpuestos ante la propia Administración Tributaria (Impuestos Internos, Aduanas o Gobiernos Municipales), en tanto que la

demanda Contencioso Tributaria debía ser interpuesta ante al Tribunal Fiscal de la Nación.

Posteriormente, con la promulgación de un nuevo Código Tributario, mediante Ley N° 1340 de 1992, las dos vías de impugnación descritas se mantuvieron, con la diferencia que a partir de la promulgación de la Ley de Organización Judicial N° 1455 de 1993, el Tribunal Fiscal de la Nación desapareció, siendo a partir de ese momento los Juzgados en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria los competentes para conocer y resolver los procesos contenciosos tributarios.

Aproximadamente trece años después, el Poder Ejecutivo promulgo el Código Tributario actual mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, con vigencia plena a partir del 4 de noviembre de 2003, en el cual se eliminaron los mecanismos de impugnación mencionados anteriormente y, en su lugar, se creó la Superintendencia Tributaria, ante la cual el contribuyente puede interponer el Recurso de Alzada y Jerárquico como mecanismos de impugnación en sede administrativa y contra la resolución que resuelve el Recurso Jerárquico, de conformidad con el art. 147° de la Ley N° 2492 (declarado inconstitucional), el contribuyente podía acudir a la Corte Suprema de Justicia como mecanismo de impugnación en sede jurisdiccional a objeto de plantear un Proceso Contencioso Administrativo.

En el año 2003, la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano) de fecha 2 de agosto aboga la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, provocando una confusión del proceso tributario y el procedimiento tributario al restringir la vía de impugnación judicial eliminando el proceso contencioso tributario. De aquí se origina la susceptibilidad del actuar malintencionado de los programas y políticas gubernamentales al tratar de restringir el Derecho al debido Proceso en materia tributaria, derecho consagrado por la Constitución y los Pactos Internaciones.

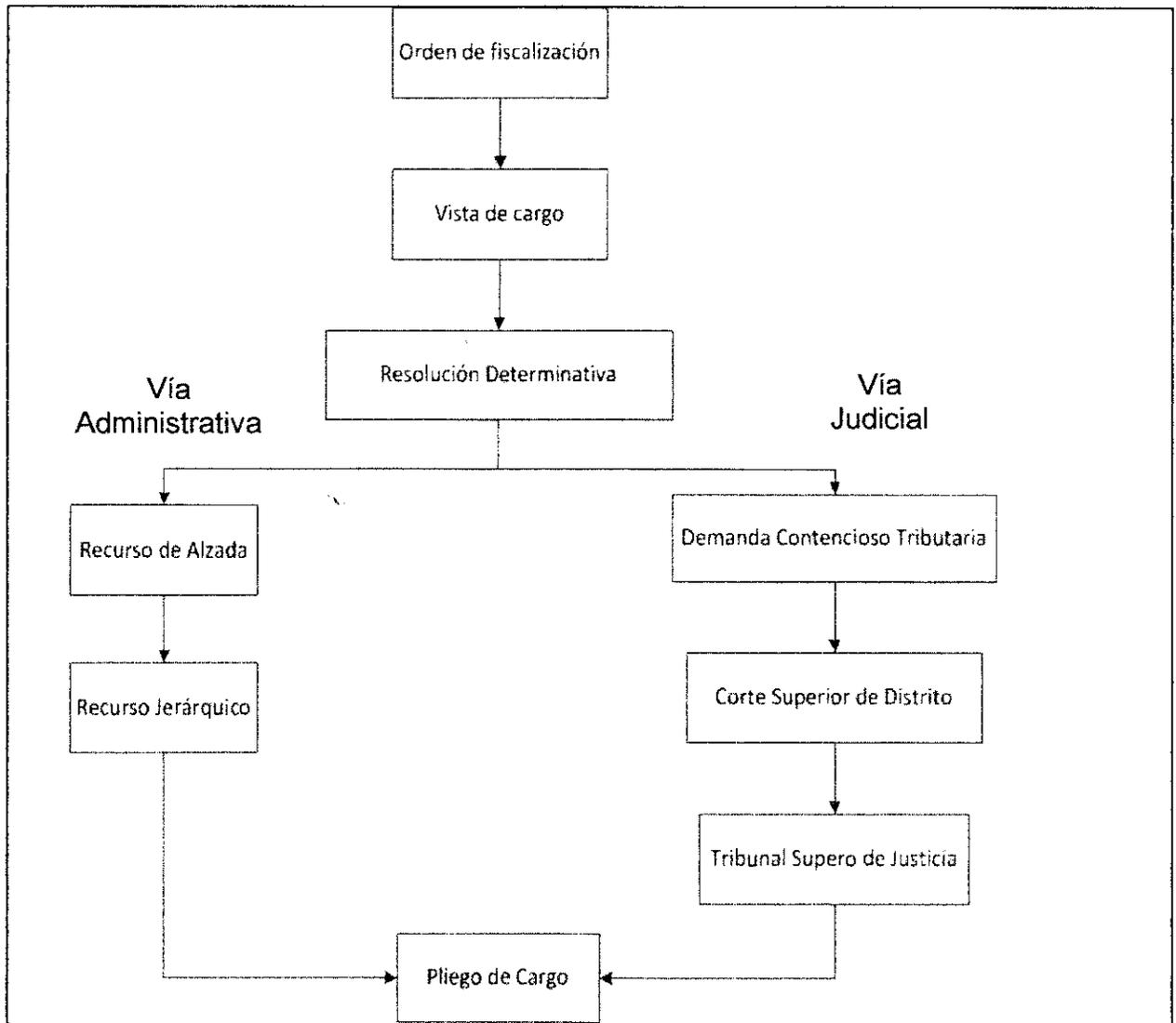
De esta manera el Fallo SC.0009/2004 con gran acierto indica que si la revisión en sede administrativa es realizada por una autoridad administrativa que no es independiente e imparcial, es obvio que el legislador debió prever la vía de impugnación Judicial como un medio alternativo de tutela. Por otra parte lesiona los

valores supremos de la justicia e igualdad, inherentes al Estado Democrático de Derecho y consagrados en la Constitución.

De la misma forma se hizo con el inconstitucional "Solve et Repete" introducido por el Art. 10 de la Ley 212. Se trata de un nuevo requisito para interponer una demanda contenciosa tributaria en el propio desmedro de la vía judicial.

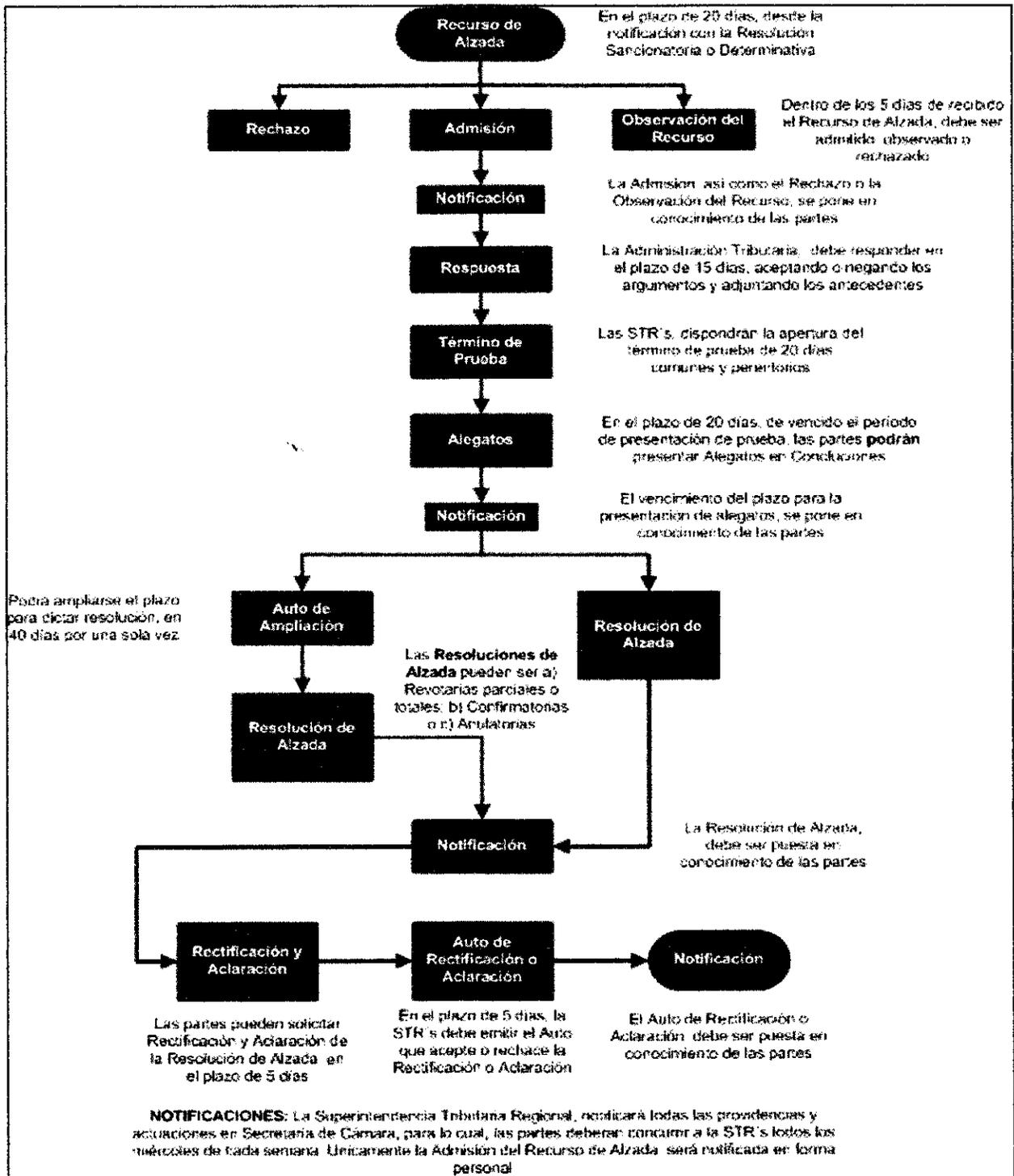
En lo actual la modificación de las normas orgánicas, como es el caso de la Ley N° 025 de Organización Judicial, insertando un nuevo tipo de Jurisdicción, como lo es la "especializada", establece que los juzgados y salas en materia administrativa, coactiva, tributaria y fiscal, serán reguladas por Ley como jurisdicción especializada. Al respecto no se tiene más luces sobre dicha jurisdicción, ni la forma en que se estructurará la administración de justicia tributaria.

Cuadro N° 1 Proceso de Impugnación de Tributaria



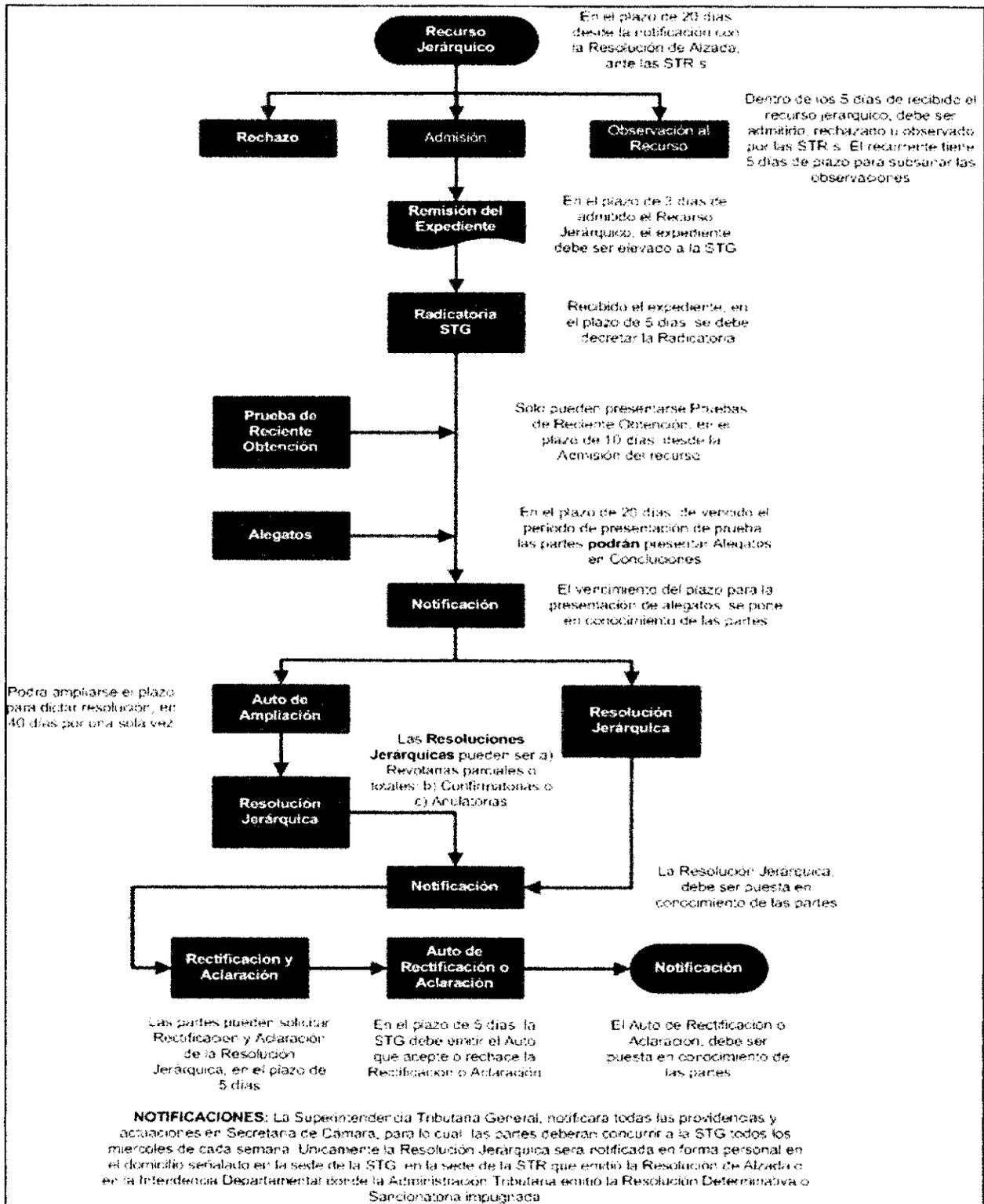
Fuente: Ley N° 1340 y Ley N° 2492

Cuadro N° 2 Proceso del Recurso de Alzada



Fuente: Ley N° 2492

Cuadro N° 3 Proceso del Recurso Jerárquico



Fuente: Ley N° 2492

2.3.2. El Proceso Contencioso y el Proceso Contencioso Administrativo, en impugnación de contratos y resoluciones del Poder Ejecutivo

La anterior Constitución de 1967 reformada a julio de 2005, en su Artículo 118º atribución 7a., respecto de las atribuciones de la Corte Suprema de Justicia, estableció dos tipos de causas contenciosas: las que resulten de los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo (Presidente de la República y Ministros de Estado, según el Artículo 85 constitucional), y las que dieran lugar las resoluciones del mismo, es decir resoluciones de alcance general, a saber: decretos supremos, resoluciones supremas, resoluciones ministeriales.

En ese sentido, y ante la ausencia de una norma legal específica de la jurisdicción contencioso administrativa, el Código de Procedimiento Civil, de 6 de agosto de 1975, en sus Artículos 775 y 778, norma el procedimiento del proceso contencioso resultante de los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo, y el procedimiento del proceso contencioso administrativo a que dieran lugar sus decretos y resoluciones supremas, en caso de existir oposición entre el interés público y el privado y lesiones al derecho privado de la persona, y por su parte la Ley Nº 1455, de 18 de febrero de 1993, de Organización Judicial, en su Artículo 55º numeral 10, le atribuye a la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, el conocimiento de dichos procesos.

Al normarse el proceso contencioso y el proceso contencioso administrativo, en el Código de Procedimiento Civil Boliviano, que exige el agotamiento previo de la vía administrativa, se estableció su procedencia únicamente en contra de los actos bilaterales (Art. 775) y decretos supremos y resoluciones supremas, del Poder Ejecutivo (Art. 779), debiendo tramitarse en la vía ordinaria de hecho o de puro derecho (Art. 777), y de puro derecho (Art. 781), respectivamente, ante la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia.

Toda vez que por disposición constitucional y legal, ambas causas contenciosas, son de competencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, y no de los Jueces y Cortes Superiores de Distrito, los procesos contenciosos aplicables a dichas causas, son de conocimiento y resolución en única instancia ante el máximo tribunal de justicia, y no disponen de una segunda instancia de revisión

jurisdiccional, como la generalidad de los procesos ordinarios del orden interno civil, laboral, social, familiar, tributario, como tampoco consultan las instancias de apelación y revisión, que consignan los procesos contenciosos administrativos de la legislación comparada analizada.

2.3.3 El Proceso Contencioso Tributario, en impugnación de actos administrativos tributarios unilaterales de alcance particular

La Ley N° 1340, de 28 de mayo de 1992, Código Tributario, que en su Artículo 182° crea la jurisdicción contencioso tributaria para el conocimiento de las demandas que se interpongan con ocasión de los actos de la administración o de los distintos entes de derecho público por los cuales se determinen tributos en general, así como de las relaciones jurídicas emergentes de la aplicación de decretos y normas tributarias en general, estableció un procedimiento contencioso tributario ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la Corte Suprema de Justicia, que contempla:

- Demanda
- Subsanción de demanda
- Suspensión de la ejecución del acto impugnado
- Contestación
- Excepciones procesales dilatorias (falta de personalidad en el actor
- Falta de personería en el representante del actor
- Litispendencia
- Obscuridad en la demanda
- Falta de competencia del tribunal
- Excepciones procesales perentorias (vencimiento del plazo para presentación de la demanda
- Cosa juzgada
- Reconocimiento de crédito sobre la obligación objeto de la demanda
- Acogimiento a la opción de recurso administrativo de revocatoria
- Incidentes
- Medidas precautorias
- Término probatorio

- Alegatos en conclusiones
- Sentencia en primera instancia
- Recurso de apelación
- Recurso extraordinario de nulidad
- Recurso extraordinario de compulsa.

La Ley N° 1455, de 18 de febrero de 1993, de Organización Judicial, en su Artículo 300° dispuso la eliminación del Tribunal Fiscal, previsto en el Artículos 185° de la Ley N° 1340 Código Tributario, y en su Artículo 157° B) 1, atribuyó competencia a los Juzgados Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios, para el conocimiento y resolución, en primera instancia, de los procesos contencioso-tributarios por demandas originadas en los actos que determinen tributos y en general, de las relaciones jurídicas emergentes de aplicación de las leyes tributarias.

En ese orden, la referida Ley N° 1455, de Organización Judicial, en su Artículo 109° numeral 1) atribuyó competencias a las Salas Sociales y Administrativas, el conocimiento en grado de apelación de las sentencias de primera instancia de los jueces administrativos, coactivos fiscales y tributarios, en las causas contencioso-fiscales y contencioso-tributarias, y en su Artículo 60° numeral 1) faculta a la Sala Social, Minera y Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, a conocer en recurso de nulidad o casación, los autos de vista dictados por las Cortes Superiores de Distrito, en causas administrativas, sociales, mineras, coactivas fiscales y tributarias.

Como se podrá advertir, el proceso contencioso tributario regulado por la Ley N° 1340 Código Tributario, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 1455 de Organización Judicial, a diferencia del proceso contencioso y del proceso contencioso administrativo, normados impropriamente en el Código de Procedimiento Civil, constituye un proceso judicial ordinario en el que las partes tienen derecho a producir pruebas, a objetar la del contrario, y ejercen el derecho a la segunda instancia a través de los recursos de apelación y de nulidad.

2.3.4 El Proceso Contencioso Administrativo, en impugnación de actos administrativos unilaterales de alcance particular

El contencioso administrativo, no solo es aplicable a los contratos, y resoluciones de alcance general del Poder Ejecutivo (Presidencia y Ministerios de Estado), sino también a los actos administrativos de carácter particular de entidades públicas que no integran la administración central del Poder Ejecutivo.

Lo disponen los Artículos 141º y 142º de la Ley N° 1488, de 16 de abril de 1993, de Bancos y Entidades Financieras; el Artículo 23 de la Ley N° 1600, de 28 de octubre de 1994, del Sistema de Regulación Sectorial (telecomunicaciones, electricidad, hidrocarburos, transportes, aguas); el Artículo 45 de la Ley N° 1700, de 12 de julio de 1996, Forestal; el Artículo 28 de la Ley N° 1715, de 18 de octubre de 1996, del Instituto Nacional de Reforma Agraria; el Artículo 66, de la Ley N° 2027, de 27 de octubre de 1999, del Estatuto del Funcionario Público; el Artículo 143 de la Ley N° 2028, de 28 de octubre de 1999, de Municipalidades; el Artículo 70 de la Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo.

Sin embargo, el procedimiento aplicable, sigue siendo el mismo que para los decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo, previsto en los Artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, es decir, ante el máximo tribunal de justicia, sin posibilidad de etapa probatoria y sin segunda instancia de revisión jurisdiccional.

A objeto de descongestionar la labor de la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena respecto de las demandas contencioso-administrativas, el Artículo 10 de la Ley N° 3324 de 18 de enero de 2006 que incorporó el numeral 22 en el Artículo 103 (atribuciones de Sala Plena) de la Ley N° 1455 de Organización Judicial, y atribuyó competencia a las Cortes Superiores de Distrito en Sala Plena, para el conocimiento y resolución de los procesos contencioso-administrativos señalados en la Ley de Municipalidades, correspondientes a los Municipios de todo el Departamento o Distrito Judicial.

A partir de esta modificación, las demandas contencioso-administrativas en contra de resoluciones y ordenanzas municipales, no son más de conocimiento y resolución de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Plena, y se trasladan a las Cortes Superiores de Distrito en Sala Plena, manteniéndose el procedimiento

previsto en los Artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, en única instancia ante dicho tribunal judicial, sin recurso ulterior de apelación, casación o nulidad.

2.3.5 El Proceso Contencioso Administrativo como vía de control de legalidad de decretos y resoluciones de alcance general

Siguiendo con nuestra revisión del proceso contencioso administrativo, no tributario, tenemos que la Ley N° 1979, de 24 de mayo de 1999, en su Artículo Sexto, dispuso la aplicación de los procesos contenciosos administrativos, por las autoridades judiciales competentes, cuando se impugnen decretos y resoluciones que se consideren ilegales por su oposición a una norma superior, salvo que la contradicción acusada se refiera de manera directa a una o más disposiciones de la Constitución Política del Estado, en cuyo caso se aplicarán los procedimientos, constitucionales regulados en la Ley N° 1836 del Tribunal Constitucional.

A partir de esta ley, el contencioso administrativo, no solo se acciona en caso de oposición entre el interés público y el privado y por lesiones o perjuicio al derecho privado de la persona, como lo establece el Artículo 778 (procedencia) del Código de Procedimiento Civil, sino también como un mecanismo de control de legalidad de decretos y resoluciones.

2.3.6 El Proceso Contencioso Administrativo, en materia tributaria y la Jurisprudencia Constitucional

Con la publicación de la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, que elimina el proceso contencioso tributario e incorpora el proceso contencioso administrativo, se inaugura el debate respecto de la constitucionalidad o no del proceso contencioso administrativo, principalmente por su aplicación a las controversias entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes, en ocasión de los actos administrativos tributarios de determinación de obligaciones tributarias e imposición de sanciones.

El Tribunal Constitucional, mediante Sentencia Constitucional 0009/2004, de 28 de enero, emergente del Recurso Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad del 1 de

septiembre de 2003 por el que, entre otros, se demanda la inconstitucionalidad de los Artículos 143º, 144º y 147º referidos al Recurso de Alzada, Jerárquico y Proceso Contencioso Administrativo ante la Corte Suprema de Justicia, respectivamente, de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano del 2 de agosto de 2003, declaró, entre otros, la inconstitucionalidad de los Artículos 131º y 147º referidos al Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria.

En entendimiento del Tribunal Constitucional, la supresión de la impugnación judicial del acto administrativo tributario mediante el Proceso Contencioso Tributario, lesiona la garantía constitucional (derecho humano) del Debido Proceso, toda vez que el Proceso Contencioso Administrativo es una vía de puro derecho en única instancia de control de legalidad del acto administrativo tributario, en tanto que el Proceso Contencioso Tributario es un proceso de hecho en una vía de impugnación directa y alternativa a los Procedimientos Administrativos Tributarios que tiene su fundamento en el derecho de contradicción del contribuyente, a ser oído en igualdad de condiciones, a defenderse, alegar, probar e interponer los recursos que la ley procesal prevea.

La Sentencia Constitucional 0009/2004, al diferenciar el proceso contencioso administrativo y el proceso contencioso tributario¹, y atribuirle a la primero la calidad de vía de control de legalidad, y al segundo, caracterizarlo como una vía de impugnación directa y controversial que admite los recursos procesales previstos y por ende la segunda instancia, expresa:

“Al respecto cabe aclarar que el fundamento expresado por el Presidente del Congreso Nacional, en el alegato presentado a favor de la Ley impugnada, no es atendible, toda vez que el proceso contencioso administrativo previsto por el art. 131, dada su naturaleza jurídica, no reemplaza al proceso contencioso – tributario, el que, como se tiene referido precedentemente, difiere de aquél en su naturaleza jurídica, su finalidad y objetivo, así como en su propia configuración procesal; pues entre tanto aquél es una vía de control de legalidad, éste es una vía de impugnación directa y controversial del acto administrativo tributario

El primero es una que requiere del agotamiento de las instancias administrativas, el segundo es una vía directa y alternativa a los procedimientos administrativos

tributarios; mientras aquél se tramita como un proceso de puro derecho y en única instancia, éste se tramita como un proceso de hecho admitiendo los recursos previstos en el ordenamiento procesal. En ese orden, las normas previstas por el art. 147 de la Ley impugnada, que son concordantes y conexas con el art. 131, también son incompatibles con la Constitución, conforme se tiene referido y fundamentado precedentemente”.

2.3.7 El Proceso Contencioso Administrativo y la Jurisprudencia Constitucional

De declarar e identificar, en la Sentencia 0009/2004, la inconstitucionalidad del proceso contencioso administrativo en materia tributaria (Art. 131 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano), por las violaciones al debido proceso, falta de etapa de producción de pruebas, y además por la ausencia de recursos procesales judiciales (apelación, casación), el Tribunal Constitucional no efectúa precisiones doctrinales, respecto del proceso contencioso y contencioso administrativo previstos en los:

- Artículos 775 y 778 del Código de Procedimiento Civil
- Del proceso contencioso administrativo previsto en el Artículo 55° numeral 10 de la Ley N° 1455 de Organización Judicial
- Los Artículos 141° y 142° de la Ley N° 1488, de 16 de abril de 1993, de Bancos y Entidades Financieras
- Artículos 23 de la Ley N° 1600, de 28 de octubre de 1994, del Sistema de Regulación Sectorial (telecomunicaciones, electricidad, hidrocarburos, transportes, aguas)
- Artículos 45 de la Ley N° 1700, de 12 de julio de 1996, Forestal
- Artículos 28 de la Ley N° 1715, de 18 de octubre de 1996, del Instituto Nacional de Reforma Agraria
- Artículos 66, de la Ley N° 2027, de 27 de octubre de 1999, del Estatuto del Funcionario Público
- Artículos 143 de la Ley N° 2028, de 28 de octubre de 1999, de Municipalidades
- Artículos 70 de la Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo, cuyo procedimiento aplicable resulta ser el mismo que en materia

tributaria (segundo párrafo del Art. 131 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano), es decir, el procedimiento judicial consignado en los Artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil vigente.

En relación al derecho a la segunda instancia, como elemento del debido proceso, el Tribunal Constitucional en su Sentencia Constitucional 0022/2006, de 18 de abril, de 2006, expresa:

“Al respecto, corresponde señalar que uno de los elementos que compone el debido proceso es el derecho a la segunda instancia consagrado en normas internacionales que conforman el bloque de constitucionalidad, como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, integrada a la legislación interna mediante Ley 1430, de 11 de febrero de 1993, que en la norma de su art. 8.2 inc. h) dispone que toda persona tiene “Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior”, garantía judicial que al ser parte del debido proceso, se constituye en irrenunciable para las personas, pues, sobre la base de la falibilidad humana, constituye la garantía de que la imposición de una sanción pueda ser revisada, para enmendar los errores de hecho y de derecho que pudieron haberse cometido, y que en caso de ser imposible su revisión pueden ocasionar daño y afectar los derechos de las personas.

En el caso concreto en análisis, las normas cuestionadas, establecen un procesamiento administrativo en única instancia, para sancionar a los funcionarios de la Nacional que infrinjan el régimen disciplinario y cometan las faltas calificadas como graves, previstas en el inciso “D” del art. 6 del Reglamento de Faltas Disciplinarias y sus Sanciones de la Policía Nacional, estipulando de forma expresa que los fallos del Tribunal Disciplinario Superior son definitivos e inapelables.

Lo que vulnera el derecho a una segunda instancia, que es parte de un debido proceso; por tanto, dichas normas cuestionadas vulneran el derecho al debido proceso consagrado por el art. 16 de la CPE, por lo que deben ser declaradas inconstitucionales y expulsadas del Reglamento de Faltas Disciplinarias y sus Sanciones de la Policía Nacional; empero, corresponde aclarar que en el caso del inc. a) del art. 31, sólo deben ser expulsadas del ordenamiento jurídico la frase “en única instancia”, subsistiendo el resto de dicha norma, que debe ser entendida como

la atribución de la competencia de procesar y sancionar a los miembros de la Policía Nacional, concedida al Tribunal Disciplinario Superior”.

2.3.8 El Proceso Contencioso Administrativo en la Ley N° 620 (Ley Transitoria para la Tramitación de Procesos Contenciosos y Contencioso-Administrativos)

La Ley 620, denominada Ley Transitoria para la Tramitación de Procesos Contenciosos y Contencioso-Administrativos. Por primera vez en la legislación nacional se crea una sala especializada en el seno del Tribunal Supremo de Justicia que conocerá y resolverá ese tipo de causas.

El contencioso administrativo es un proceso judicial por el cual un órgano jurisdiccional conoce y decide, en un cauce bilateral, contradictorio e igualitario, sobre las pretensiones dirigidas a cuestionar la eficacia jurídica de las declaraciones de voluntad de la administración pública (actos y resoluciones administrativas). El fundamento de un proceso de esta naturaleza no es otro que el de asegurar el sometimiento de la Administración a un régimen jurídico en el que el particular o administrado posee las garantías de que acudirá al órgano judicial llamado por ley cuando crea tener derechos de impugnación de actos de la administración.

En Bolivia el órgano que resolvía esta clase de procesos era únicamente la ex Corte Suprema de Justicia en su Sala Plena. La lentitud en el despacho de causas provocó un retraso de hasta seis años en la emisión de sentencias, problema que heredó el Tribunal Supremo de Justicia creado por la Constitución Política del Estado de febrero de 2009.

Con la Ley 620 ya no será la Sala Plena del Tribunal Supremo, sino una sala especializada en materia contencioso-administrativa la que tendrá a su cargo el conocimiento y resolución de ese tipo de causas. Pero la ley prevé además la creación de salas especializadas en los tribunales departamentales de justicia para que conozcan demandas resultantes de contratos, negociaciones o concesiones de los gobiernos autónomos departamentales, de los gobiernos municipales y de las universidades públicas.

Forma parte de la esfera de los derechos ciudadanos el que un particular sea escuchado, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial. Es así que el proceso contencioso-administrativo se encuentra orientado a resguardar al individuo frente a los actos de la Administración. Bolivia no cuenta aún con una ley especializada que regule el conjunto del instituto procesal y es el Código de Procedimiento Civil (una norma ajena al derecho procesal administrativo) que contiene algunos artículos que regulan su procedimiento.

Es de esperar que con la reciente ley se agilice el despacho de causas en el Tribunal Supremo de Justicia, ya que se producirá un efecto de descongestión al haberse otorgado a los tribunales departamentales competencia en el conocimiento de asuntos contencioso-administrativos y al crearse las salas especializadas. Sin embargo, la ley crea un recurso de casación que será resuelto por las salas plenas (tanto del Tribunal Supremo como de los departamentales) y que podría convertirse en otro cuello de botella que impida la resolución de causas y el fenómeno de la retardación de justicia no desaparezca.

La Ley 620 constituye un avance en la consecución de un objetivo largamente esperado por quienes cultivamos el derecho administrativo: erigir una jurisdicción especializada en materia administrativa que fortalezca esa rama del derecho tan importante para una adecuada relación entre la administración pública y los administrados.

2.3.9 Gastos y previsiones deducibles a efectos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas

El D.S. 24051 en su Art. 17 establece:

Serán deducibles por las empresas todos los gastos propios del giro del negocio o actividad gravada, con las limitaciones establecidas en el Artículo 8° de este reglamento, además de los Gastos Corrientes expresamente enumerados en los incisos siguientes:

a) Las asignaciones destinadas a constituir las "Reservas Técnicas" de las Compañías de Seguro y similares, tales como las reservas actuariales de vida, las reservas para riesgos en curso y similares conforme a las normas legales que rigen la materia y de conformidad a las disposiciones de la Superintendencia Nacional de Seguros y Reaseguros. Estas empresas deben preparar y conservar junto con sus balances anuales, la nómina completa de los montos fijados en concepto de primas, siniestros, pólizas de seguro de vida y otros beneficios durante el ejercicio fiscal, con la debida acreditación de la Superintendencia Nacional de Seguros y Reaseguros. Del mismo modo, las reservas que, con carácter obligatorio, imponga expresamente la norma legal a las entidades financieras, serán deducibles previa acreditación de sus importes por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras.

b) Las asignaciones destinadas a constituir provisiones para riesgos emergentes de las leyes sociales destinadas al pago de indemnizaciones por despidos o retiro voluntario. Las empresas podrán deducir un monto equivalente a la diferencia que resulta de multiplicar el promedio de remuneraciones de los últimos tres (3) meses de la gestión de cada uno de los dependientes que figura en las planillas de la empresa por el número de años de antigüedad y el monto de la reserva que figura en el balance de la gestión inmediata anterior. La deducción de las empresas que inicien actividades será igual a la suma de las remuneraciones de los dependientes que figuren en la planilla del último mes de la gestión, si de acuerdo al lapso transcurrido desde el inicio de actividades hasta el cierre del ejercicio ya le corresponde al personal de la empresa el derecho de indemnización. A la previsión así constituida, se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen por este concepto dentro de la gestión.

c) Los créditos incobrables o las provisiones por el mismo concepto, que serán deducibles, con las siguientes limitaciones:

1. Que los créditos se originen en operaciones propias del giro de la empresa.
2. Que se constituyan en base al porcentaje promedio de créditos incobrables justificados y reales de las tres (3) últimas gestiones con relación al monto de créditos existentes al final de cada gestión, es decir, que será igual a la suma de

créditos incobrables reales de los tres (3) últimos años multiplicada por cien (100) y dividido por la suma de los saldos de créditos al final de cada una de las últimas tres (3) gestiones.

La suma a deducir en cada gestión será el resultado de multiplicar dicho promedio por el saldo de crédito existente al finalizar la gestión. Los importes incobrables, se imputarán a la previsión constituida de acuerdo al presente inciso. Los excedentes, si los hubiera, serán cargados a los resultados de la gestión. Si por el procedimiento indicado en el primer párrafo del presente inciso, resultara un monto inferior a la previsión existente, la diferencia deberá añadirse a la utilidad imponible de la gestión, como así también los montos recuperados de deudores calificados como incobrables.

Cuando no exista un período anterior a tres (3) años por ser menor la antigüedad de la empresa o por otra causa, el contribuyente podrá deducir los créditos incobrables y justificados. A los efectos del promedio establecido en el numeral 2 de este inciso, se promediarán los créditos - incobrables reales del primer año con dos (2) años anteriores iguales a cero (0) y así sucesivamente hasta llegar al tiempo requerido para determinar las previsiones indicadas en el mismo numeral 2 de este inciso.

Se consideran créditos incobrables, las obligaciones del deudor insolvente que no cumplió durante un (1) año, computable a partir de la fecha de facturación, con el pago preestablecido y como consecuencia ha sido demandado judicialmente sin lograr el embargo o retención de bienes para cubrir la deuda. En el caso de ventas de bienes y servicios por valores unitarios cuyo monto no justifica una acción judicial, se considerarán cuentas incobrables aquellas que hayan permanecido en cartera por tres (3) o más años a partir de la fecha de facturación.

El contribuyente deberá demostrar estos hechos con los documentos pertinentes. Por los cargos efectuados a la cuenta "Previsiones para Incobrables", el contribuyente presentará anualmente junto con su balance un listado de los deudores incobrables, con especificación de nombre del deudor, fecha de suspensión de pagos e importe de la deuda castigada en su caso. Las entidades financieras y de seguros y reaseguros determinarán las previsiones para créditos

incobrables de acuerdo a las normas emitidas sobre la materia por las respectivas Superintendencias y la Comisión Nacional de Valores.

d) Las provisiones que se constituyan para cubrir los costos de restauración del medio ambiente afectado por las actividades del contribuyente e impuestas mediante norma legal emitida por la autoridad competente. Estas provisiones serán calculadas en base a estudios efectuados por peritos independientes y aprobados por la autoridad del medio ambiente. Estos estudios deberán determinar la oportunidad en que dichas provisiones deben invertirse efectivamente para restaurar el medio ambiente; en caso de incumplimiento de la restauración en la oportunidad señalada, los montos acumulados por este concepto deberán ser declarados como ingresos de la gestión vigente al momento del incumplimiento.

El excedente resultante de la diferencia entre las provisiones acumuladas y los gastos de restauración del medio ambiente efectivamente realizados también deberá declararse como ingreso de la empresa en la gestión en que la restauración sea cumplida. Si por el contrario el costo de la restauración resultare superior a las provisiones acumuladas por este concepto, el excedente será considerado como gasto de la misma gestión”.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO Y APLICADO

3.1. Diseño Metodológico

Consideramos un diseño de tipo No experimental, con una tipología de estudio descriptivo – explicativo.

El termino experimento tiene al menos dos acepciones, una general y otra particular. La general se refiere a "elegir 0 realizar una acción" y después observar las consecuencias (Babbie, 2001). Este uso del término es bastante coloquial; así, hablamos de "experimentar" cuando mezclamos sustancias químicas y vemos la reacción provocada, 0 cuando nos cambiamos de peinado y observamos el efecto que suscita en nuestras amistades dicha transformación. La esencia de esta concepción de experimento es que requiere la manipulación intencional de una acción para analizar sus posibles resultados. (Sampieri R. H., 2006, pág. 159)

3.1.2 Estudio descriptivo

Con frecuencia, la meta del investigador consiste en describir fenómenos, situaciones, contextos y eventos; esto es, detallar como son y se manifiestan. Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis.

Es decir, miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos conceptos (variables), aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar. En un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide o recolecta información sobre cada una de ellas, para así (valga la redundancia) describir lo que se investiga. (Sampieri R. H., 2006, pág. 102)

3.1.3 Estudio explicativo

Los estudios explicativos van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos o del establecimiento de relaciones entre conceptos; es decir, están dirigidos a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales.

Como su nombre lo indica, su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o porque se relacionan dos o más variables. (Sampieri R. H., 2006, pág. 108)

3.2 Fases Metodológicas

Hemos transitado por diversas fases para llegar a la construcción monográfica:

- Elaboración del perfil de investigación
- Compilación bibliográfica
- Organización del documento monográfico
- Diseño final de la monografía

3.3 Técnicas de investigación

A continuación mencionamos las técnicas utilizadas en la investigación monográfica:

3.3.1 Documental

La técnica documental permite la recopilación de información para enunciar las teorías que sustentan el estudio de los fenómenos y procesos. Incluye el uso de instrumentos definidos según la fuente documental a que hacen referencia. (Técnicas e Instrumentos de investigación, 2014)

Durante el proceso de investigación se tomó en cuenta la investigación documental que tiene como instrumentos libros de autores como Roberto Hernández Sampieri el cual nos sirvió de referencia para aclarar algunos conceptos.

3.3.2 Medios de Comunicación

Los medios de comunicación y las nuevas tecnologías favorecen la aparición de una nebulosa unidad social; por ejemplo, la "cibercultura" de internet o las subculturas alrededor de los grupos de rock. (Sampieri R. H., 2006, pág. 584)

Nuestra investigación conto con información extraída de medios de comunicación como ser el internet, los sitios web, artículos y documentos publicados en la web los cuales nos sirvió para indagar conceptos tributarios, normativa actual, y publicaciones referentes a temas tributarios.

3.3.3 Cuestionario

Tal vez el instrumento más utilizado para recolectar los datos es el cuestionario. Un cuestionario consiste en un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir. Comentaremos primero sobre las preguntas y luego sobre las características deseables de este tipo de instrumento, así como los contextos en los cuales se pueden administrar los cuestionarios. (Sampieri R. H., 2006, pág. 310)

3.4 Universo o población de referencia

La investigación al estar relacionada con el tema impositivo, de carácter general y obligatorio deriva sus efectos al conjunto de todo el Territorio Boliviano.

3.5 Delimitación geográfica

Aplicable en territorio boliviano, en contribuyentes GRACO.

3.6 Delimitación temporal

El trabajo realizado esta estimado en un periodo de un mes como máximo, en su completa dedicación en cuanto al tiempo.

3.7 Presupuesto

El presupuesto que se utilizó para la investigación consta del siguiente detalle:

Cuadro N° 4 Presupuesto de Gastos

Detalle de gastos	Bolivianos
Pasajes	12,00
Impresiones	8,00
Anillado	5,00
Internet	6,00
Empastado	200,00
TOTAL	231,00

Fuente: Elaboración Propia

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RESULTADOS

4.1 Conclusiones

Debemos manifestar de manera responsable y dentro del marco del respeto a la normativa vigente, que las consideraciones expuestas en el presente trabajo de investigación tratan de mostrar propuestas y exponer una temática actual en la incidencia de las formas de impugnación tributaria en el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, realizando críticas constructivas y propuestas que no se alejan de lo señalado en la doctrina y la normativa comparada y concluimos que:

- No importa la forma de impugnación que acuda el contribuyente GRACO, el IUE siempre afectará de una u otra manera al pago del impuesto.

- Al no existir una clara visión en la vía Judicial esta es más desfavorable y se hace imperiosa la necesidad de la existencia de un proceso Tributario que garantice el acceso a la justicia teniendo en cuenta la verdad material, la realidad económica y el debido proceso ya que la misma es más desfavorable que la vía administrativa

4.2 Recomendaciones

- Recomendamos que una vez que la Administración Tributaria presente una observación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) al contribuyente GRACO este debe primeramente realizar un análisis de costo beneficio ya que si bien existen dos formas de impugnación tributaria una es más desfavorable que la otra de acuerdo a lo ya expuesto en la investigación.

- También se debe hacer una valoración de la factibilidad de realizar una impugnación tributaria con respecto al IUE ya que muchas veces la Administración Tributaria tiene las de ganar debido a que el contribuyente incurre en varias faltas que van contra la normativa tributaria y muchas veces es mejor pagar el IUE observado a que perder el caso de impugnación tributaria y pagar el impuesto de todas maneras con todo las multas, sanciones y gastos legales en los que se incurrieron al realizar todo el proceso de impugnación.

BIBLIOGRAFÍA

- AIT, A. d. (10 de Julio de 2010). *AIT*. Obtenido de Pagina de la AIT:
http://www.ait.gob.bo/DOCUMENTOS/Cartillas_Informativas/Cartilla_plegable_Recurso_Alzada_y_Recurso_Jerarquico.pdf
- Impuestosgovbo. (s.f.). Obtenido de
<http://impuestosgovbo.readyhosting.com/Informacion/pet/glosario.html>
- Ley 2492, C. T. (2004). *Ley 2492 Codigo Tributario*.
- Sampieri, R. H. (2006). ¿En que consiste los estudios explicativos? En Sampieri, *Metodología de la Investigación* (pág. 108). Mexico D.F.: Mc Graw Hill.
- Sampieri, R. H. (2006). ¿En que consisten los estudios descriptivos? En Sampieri, *Metodología de la Investigación* (pág. 102). Mexico D.F.: Mc Graw Hill.
- Sampieri, R. H. (2006). ¿Que es un diseño de investigación? En Sampieri, *Metodología de la Investigación* (pág. 102). Mexico D.F.: Mac Graw Hill.
- Sampieri, R. H. (2006). Metodología de la investigación. En R. H. Sampieri, *Metodología de la investigación* (pág. 584). Mexico D.F.: Mc Graw Hill.
- SIN. (s.f.). *Servicio de Impuestos Nacionales*. Obtenido de
http://www.impuestos.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=825:s&catid=165
- SIN. (s.f.). *Servicio de Impuestos Nacionales*. Obtenido de Servicio de Impuestos Nacionales:
http://www.impuestos.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=829:n&catid=165&Itemid=565
- Técnicas e Instrumentos de investigación*. (30 de Junio de 2014). Obtenido de
Técnicas e Instrumentos de investigación:
<http://tesisdeinvestig.blogspot.com/2014/06/tecnicas-e-instrumentos-de.html>

ANEXOS

Anexo No. 1 Cuestionario

Dirigido a Contribuyentes GRACO:

Pregunta 1.

¿Tiene conocimiento del Impuesto a las Utilidades de las Empresas?

R.....

Pregunta 2.

¿Cómo afecta el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas en su negocio?

R.....

Pregunta 3.

¿Cómo incide el pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas en su situación financiera?

R.....

Pregunta 4.

¿Tuvo Fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria con respecto al IUE?

R.....

Pregunta 5.

¿Está de acuerdo con las vías de impugnación tributaria actualmente?

R.....

Pregunta 6.

¿Conoce las vías de impugnación tributaria?

R.....

Pregunta 7.

¿En el caso que la Administración Tributaria observe el Impuesto a las Utilidades de las Empresas que vía de impugnación tributaria tomaría?

R.....

Pregunta 8.

¿Cree que hay una clara normativa con respecto a las vías de impugnación tributaria?

R.....