



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 45/2017.  
**FECHA:** Sucre, 15 de febrero de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 814/2013.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes  
Cochabamba del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Pastor S. Mamani Villca.**

---

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 40 a 46, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 9 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 48, el responde negativamente a la demanda de fs. 91 a 93 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 99 a 100 y 104 a 104 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre de 2013, Mario Vladimir Moreira Arias, en representación legal interina de la Gerencia GRACO de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante memorial de fs. 40 a 46, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0973/2013 de 9 de julio, con el que fue notificado el 16 de julio del mismo año, como efecto del Recurso de Alzada que interpuso Manufactura Boliviana Sociedad Anónima en contra de la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

**I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

Manifiesta, que la Resolución Determinativa cuestionada ha sido emitida producto de la Orden de Verificación N° 3912OVE00003 del 7 de febrero de 2012, en el que se suscitaron diversos hechos administrativos, consistentes en:

- 1) La emisión de las Ordenes de Verificación ya citada, la que ésta en relación a la emitida con el N° 3009OVI0034 de 9 de Noviembre de 2009, las que confluyeron en la emisión de la Vista de Cargo N° 26-00072-12 de 3 de octubre de 2012, en la que se determina como deuda

tributaria la suma de Bs. 53.768 en contra del contribuyente o sujeto pasivo Manufactura Boliviana S.A.

- 2) Notificada que ha sido la Vista de Cargo, se presentaron los documentos originales del Contrato de Anticresis consistente en el Testimonio de la Escritura Pública N° 291/2007 de 13 de Febrero, otorgado por ante Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 35, suscrito entre Juan Carlos Laguna Quiroga en calidad de propietario del inmueble ubicado en Calle José María Plaza, zona Quero Quero, Predio N° 6, Manzana N° 048 (1206), registrado en Derechos Reales bajo el Folio Real con N° 3.01.1.02.0002153, además de la hipoteca de otro inmueble en el condominio Buena Vista, Zona Aranjuez Casa N° 1, con el Folio Real de matrícula N° 3.01.1.02.0001932, así también la escritura de devolución parcial del capital de anticresis y cancelación parcial de hipoteca registrada, establecida mediante Testimonio Público N° 579/2008 de 11 de agosto, otorgado ante Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 35, y por último el Testimonio de la Escritura Pública de cancelación de Contrato de Anticresis y cancelación de registros hipotecarios, expresado en el Testimonio de N° 876/2010, por ante el Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 25, todos ellos de la ciudad de Cochabamba.
- 3) En base a estos documentos el contribuyente empresa Manufactura Boliviana Sociedad Anónima (MB S.A.), presentó sus descargos consistentes en argumentos escritos presentados mediante el cite MANACO EXT - 351/11/12, concluyendo en su petitorio que se probó la inexistencia de la deuda tributaria, bajo los argumentos de que los capitales anticréticos no forma parte del objeto del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas (IUE), que no existe reglamentación expresa sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos, que la determinación sobre una base presunta es ilegal, ya que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a las personas naturales, siendo que la empresa ha determinado la utilidad neta imponible sobre la base contable.
- 4) Cada uno de estos descargos fue analizado por parte de los responsables del Departamento de Fiscalización, quienes en su Informe de Conclusiones COD.SIF. 567026, dijeron: En aplicación de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, que en su numeral 3 determina que; las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales y perciban ingresos por alquileres de bienes muebles e inmuebles... u otros ingresos... están obligados a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal... Con este análisis señalaron que al contribuyente Juan Carlos Laguna Quiroga le correspondía cumplir con sus obligaciones tributarias derivadas del contrato suscrito con MB S.A., por lo que el pago ya realizado no es uno indebido. Con referencia a que los capitales de anticréticos no forman parte del objeto del IUE aplicaron el art. 4 referido a las utilidades de Fuente Boliviana del Decreto Supremo (DS) 24051, que en su inciso a) señala: que se considera dentro de estas cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis; sobre la falta



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

de reglamentación sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos invocaron el art. 8 de la Ley 2492 Código Tributario de boliviano (CTb), con el fin de aplicar la analogía en el presente caso; en referencia a la ilegal determinación sobre base presunta aplicaron la última norma legal citada en sus arts. 43, 44 y 45, para señalar que están aplicando la base cierta para el cálculo. Luego en relación a que el ingreso presunto solo aplica a personas naturales, analizaron los arts. 37 y 39 de la Ley 843 por los que sustentaron su posición de que las personas involucradas dentro de una persona jurídica debían consolidar estos ingresos en sus estados financieros y determinar si existen o no utilidades al cierre de la gestión fiscal. Por último en el reclamo de la determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable, utilizaron el art. 80 de la Ley 2492 CTb, para señalar que las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario. Para concluir que la liquidación de la deuda tributaria hecha en la Vista de Cargo no ha sido modificada ya que los descargos fueron considerados insuficientes.

- 5) Se procedió a emitir también el Dictamen N° 00069/2012 de 13 de diciembre de 2012, por parte del responsable de la Unidad Técnica. El cual luego de un análisis muy concreto ratificó la conducta del contribuyente como OMISIÓN DE PAGO, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 165 de la Ley 2492 CTb, con una multa del 100%.
- 6) Producto de estos actuados se emitió la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de Diciembre de 2012, por la Gerente Distrital II y por el Jefe del Departamento Jurídico de la Gerencia GRACO Cochabamba, resolución que repite los fundamentos ya mencionados en el Informe de Conclusiones COD.SIF. 567026, señalado anteriormente, determinando las obligaciones impositivas de MANACO Manufactura Boliviana S.A., calificando la conducta como Omisión de Pago y sancionándola con una multa del 100% del tributo omitido teniéndose como saldos el monto de 30.338 UFV equivalente a Bs. 54.560, otorgando un plazo de 20 días, a partir de su notificación, para que se deposite el monto señalado, con la posibilidad de plantear los medios de impugnación que le franquea la ley, y dejando abierta la posibilidad de continuar haciendo investigaciones.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Identificando los fundamentos centrales de la Resolución impugnada que revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de Diciembre, citando y transcribiendo los arts. 27, 37, 39 y 42 de la Ley 843; 4 incisos a) y d) del DS N° 24051; 7 del DS N° 21530; 5, 8 num. III, 43, 44, 45, 68 y 80 de la Ley 2492 CTb, Resolución Administrativa N° 05-00041-99 de 13 de agosto; 30 num. 12 de la Ley del Órgano Judicial Ley 025; y 115 de la Constitución Política del Estado (CPE), la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

**- Sobre el argumento de que los capitales anticréticos no forma parte del impuesto sobre las utilidades de las empresas IUE.-** Manifiesta, que el art. 42 de la Ley 843 dispone que sobre el principio de la fuente boliviana, son aquellas utilidades que provienen de la realización en el

territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro el límite de la misma, concepto reforzado por el art. 4 del DS 24051, que considera que son utilidades de fuente boliviana cualquier especie de contraprestación, que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis de inmuebles en el país, estando por lo tanto la anticresis dentro del alcance del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

**- En relación a la inexistencia de reglamentación expresa de ingresos presuntos en capitales anticréticos, generando por esto nulidad de la resolución controvertida.**-Expresa, que los art. 27 de la Ley 843 y el 7 del DS 21530, señalan que; en ausencia de una determinación expresa en sujeción al art. 8.III de la Ley 2492 CTb, la Administración Tributaria (AT) ha utilizado la analogía para esta determinación, teniendo como base cierta los documentos públicos de contratos de anticresis, y las afirmaciones de la institución investigada que permitieron conocer el hecho generador del impuesto.

**- En referencia a que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a personas naturales.**- Indica, que los arts. 37 y 39 de la Ley 843 disponen que son sujetos del IUE las empresas unipersonales, de esta forma la determinación de las mismas está en la aplicación de la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 de 13 de agosto de 1999, la cual en su numeral 3, señala que las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales están obligados a consolidar sus ingresos en sus estados financieros, y a determinar sus utilidades o sus pérdidas, por lo que no hay exclusiones en la personería jurídica del sujeto obligado.

**- Sobre la determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable.**- Señala, que existe la presunción para la determinación de la base imponible del IUE, basándose en el art. 5 del Código Tributario, respaldado por el art. 80 de la citada norma que, dispone que no hay prueba contraria sobre las presunciones de leyes en esta materia.

**- Para el método de determinación.**-Cita los arts. 43 al 45 CTb promoviendo que, por la documentación e información presentada por el contribuyente, se ha determinado sobre base cierta el impuesto no pagado, ya que se cumplió con este requisito.

**- Por ultimo en relación al debido proceso.**- Expresó que, en todo momento, el contribuyente tuvo pleno acceso a todas las actuaciones procesales, las cuales contemplan desde la Orden de Verificación N° 3912OVE00003, la Vista de Cargo N° 26-00072-12, hasta la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-00757-12; de forma que siempre puedo hacer valer sus derechos y que nunca se violó el debido proceso, dentro de la tramitación de los actuados administrativos.

### **I.3. Petitorio.**

Concluye solicitando, se resuelva la presente causa declarando probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 973/2013 de 9 de julio, emitida por la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

AGIT, revocándose también la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0193/2013 de 19 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, declarando firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de Diciembre de 2012.

## II. DE LA CONTESTACIÓN ALA DEMANDA.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, como Director Ejecutivo a.i. de la citada instancia estatal de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 17 de marzo de 2014, cursante de fs. 91 a 93 vta., señalando lo siguiente:

**II.1.** Que, la AT mediante Resolución Determinativa (RD) N° 17-00757-12 de 20 de diciembre, correspondiente al IUE de los períodos fiscales marzo a diciembre de la gestión 2007 y enero a marzo de 2008, determinó una deuda tributaria en contra del sujeto pasivo; posteriormente, notificada esta Resolución, el contribuyente planteó recursos administrativos iniciando por el de alzada que dio como resultado el pronunciamiento de la Resolución del Recurso citado ARIT-CBA/RA 0193/2013, que resolvió REVOCAR TOTALMENTE la RD citada, porque no puede aplicarse la analogía para determinar la base imponible del IUE, ya que existe una ley aplicable al caso concreto que establece que, los contratos de anticrético están alcanzados por el RC-IVA y no así por el IUE; que en sujeción al principio de legalidad se tiene que la especie legislada no es semejante a la que esta carente de norma, por cuanto el RC-IVA se aplica a personas naturales o sucesiones indivisas y no así a personas jurídicas, como es el contribuyente MB S.A.; y finalmente porque no existe razón que sea del mismo sentido para aplicar el precepto ya estatuido, con relación al impuesto que carece de normativa legal específica, hecho que no ha demostrado la AT. Argumentos que en el Recurso Jerárquico posterior fueron ratificados y complementados, en sentido de que el RC-IVA grava los ingresos en general, y que estos ingresos deben ser restados de los gastos que se han tenido en la gestión, para recién poder determinarse las utilidades, las cuales si están para constituir la base imponible del IUE, siendo este elemento el que la AT no determinó ni estableció, para que exista una deuda tributaria por este impuesto; siendo por lo tanto dos tipos de montos que no pueden ser analizados de doble manera, generando dos pagos por hechos que son distintos en sí mismos.

Elementos que se detallan en el art. 8.III de la Ley 2492 CTb, arts. 27, 36, 37, 39 y 42 de la Ley 843, arts. 4 y 6 del DS 24051 (Reglamento del IUE), art. 7 del DS N° 24531 (Reglamento del RC-IVA).

Con esa base, refuta los fundamentos de la demanda, afirmando que la Resolución Jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo establecido por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todo y cada uno de los fundamentos de su Resolución.

## II.2. Petitorio

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT.

### III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

**III.1.** Con la Resolución Determinativa N° 17-00757-12, de 20 de Diciembre de 2012, que imponía sanciones en contra de la sociedad jurídica comercial MANACO Manufactura Boliviana S.A., mediante nota de 16 de enero de 2013, Rocío Amalia Julio Quintana en su calidad de apoderada de MB S.A., adjuntando los documentos que acreditan su personería, interpuso Recurso de Alzada en contra de la citada Resolución, señalando todos los puntos planteados a su vez en su carta de descargos, ampliando algunos de ellos en su contenido, pidiendo en definitiva la revocatoria total del Resolución Determinativa, la declaración de la inexistencia de la deuda tributaria y en lo procesal: la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo generadora del proceso.

**III.2.** Luego del trámite de ley ante la ARIT Cochabamba, con la presentación de pruebas y alegatos de ambas partes, el Informe Técnico Jurídico ARIT CBA/ITJ/0193/2013 de 8 de abril, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT -CBA/RA 0193/2013 de 19 de abril, en la cual se decidió **revocar totalmente** la Resolución Determinativa impugnada, bajo el argumento de que la analogía no puede ser usada como medio para emplear métodos de cálculo sobre base presunta, del RC-IVA, para el cálculo del IUE, hecho que está prohibido por Ley, mientras que los contratos de anticresis están regidos por el primer impuesto y no así por el segundo que sólo los grava, cuando esa persona natural es dueña de una empresa unipersonal, en este sentido, el contrato de anticresis de persona jurídica no puede ser alcanzado por el impuesto IUE.

**III.3.** Contra esta resolución se interpuso Recurso Jerárquico por Mario Moreira Arias Gerente GRACO Cochabamba a.i., el cual luego del trámite pertinente mereció Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 973/2013 de 9 de Julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a. i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la que **confirmó** la resolución del Recurso de Alzada, con el fundamento de que la AT no determinó en ningún momento la Base Imponible por la cual establecer la existencia del tributo que hubiera sido omitido en su pago, y estableciendo una diferencia entre lo que es el ingreso y la utilidad, que es la que deriva de un ingreso, menos los gastos que se han tenido que efectuar para determinar la citada utilidad.

Con esta resolución se notificó a la AT el 16 de julio de 2013, constituyéndose estos hechos los antecedentes administrativos que motivaron la presente demanda.

### IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra, la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: **1) Si, los contratos de anticresis está dentro de los alcances de los hechos generadores del IUE, conforme lo establecido en los 4 inc. a) del DS N° 24051, 8, 43, 44, 45, 47, 80 y 165 de la Ley 2492 CTb, 37 y 39 de la Ley 843 y si es posible aplicar por analogía la determinación de la base de cálculo de ingresos por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE; 2) Si, el Método de Determinación de la Utilidad Neta Imponible, se hizo sobre una base contable cierta o sobre el concepto de ingreso presunto, y; 3) Si, se cumplió el debido proceso de acuerdo al art. 115 de la CPE, para asegurar el derecho a la defensa del contribuyente en un procedimiento justo oportuno, gratuito, sin dilaciones y equitativo.**

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

**V.1.** Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece: Que la controversia fue analizada, tramitada y resuelta, en el marco de las normas y procedimientos establecidos en la Ley 2492 CTb vigente, en su Título V incorporado por la Ley 3092 Complementario al CTb y en base al art. 141 del DS 29894, en virtud a las cuales se emitió Resoluciones tanto por parte de la ARIT y la AGIT, en las cuales se determinó que la Resolución Determinativa N° 17-00757-12, sea revocada totalmente; Resolución esta que estableció de oficio el cálculo correspondiente al impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses del IUE de la Empresa MB S.A., por no haberse incluido presuntamente en sus resultados el ingreso por concepto de un contrato de anticresis - inmueble- suscrito con el Sr. Juan Carlos Laguna Quiroga, mediante Escritura Pública N° 291/2007, a favor de MB S.A., por la suma de 80.000 \$us; el cual fue concluido por la Escritura Pública de cancelación de contrato de anticrético y de registros hipotecarios N° 876/2010, donde el propietario entregó todo el dinero adeudado.

A objeto de hacer un análisis preciso del problema planteado transcribimos las normas específicas que han sido objeto de controversia:

DECRETO SUPREMO N° 24051 Reglamento del IUE.

Artículo 4.- (Utilidades de fuente boliviana).- *En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:*

- a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o **anticresis**, sobre inmuebles situados en el país.

#### LEY 843 DE REFORMA TRIBUTARIA.

Artículo 42°.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de **cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades**; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

#### Ley 2492 CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

Artículo 5° (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El presente Código Tributario.
4. Las Leyes.
5. Los Decretos Supremos.
6. Resoluciones Supremas.
7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Artículo 8° (Métodos de Interpretación y Analogía).

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

- a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

- b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Ahora analizando cada una de estas disposiciones legales aplicadas, que amerita este examen, convergemos en sentido de que el DS N° 24051 que reglamenta el IUE en su art. 4, al hablar de las utilidades de fuente boliviana, engloba entre ellas: cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país. Norma que al ser reglamentaria debe interpretarse en función a la Ley 843 que le dio origen; estableciendo en el art. 42 la definición de fuente, cuando ratifica que; son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos; bajo esa óptica aplicando el art. 5 de la Ley 2492 CTb, transcrito líneas arriba, se determina que es la Ley la que debe aplicarse en primer lugar antes que un Decreto Supremo y por el principio de legalidad establecida en el art. 6 de la misma normativa, que señala: "(Principio de Legalidad o Reserva de Ley). I. Sólo la Ley puede: 1) Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo", disposición aplicada por la ARIT en su Resolución, al disponer que no hay tributo sin ley previa que así lo establezca, concluyendo luego que los contratos de anticrético están alcanzados por el RC IVA, y sólo son sujetos de este impuesto las personas naturales y las sucesiones indivisas. En concreto, si la Ley 843 no definió que el contrato de anticresis es un hecho generador, luego fija su base imponible, la alícuota del impuesto y el sujeto pasivo; el DS N° 24051 o el 21530, aplicados por la AT, son inaplicables para el caso en concreto. Igual razonamiento ha utilizado la AGIT al señalar que para la determinación de la base imponible se utilizó normas del RC-IVA inaplicables a este caso ya que se usaron conceptos distintos sobre los cuales recaen ambos impuestos, aseverando de forma correcta que el RC-IVA grava un ingreso de las personas naturales, mientras que el IUE grava las utilidades que emergen de los estados financieros, sujeto a la condición de que se obtenga un resultado positivo de la comparación de los ingresos con los gastos.

Estos conceptos hacen ver a todas luces que la analogía en el presente caso no puede ser utilizada, ya que no es cierto ni evidente que no exista una norma clara que defina la forma de determinación de la base

imponible de un contrato de anticresis, porque debe necesariamente identificarse utilidades generadas por el mismo, siendo que para aplicarse la analogía debe tener tres condiciones: 1) que no exista ley aplicable al caso, lo que no es cierto hay métodos definidos por ley tributaria para el cálculo del IUE; 2) que la especie legislada sea semejante a la especie carente de norma, lo que no se cumplió porque las disposiciones del RC-IVA no se asemejan al IUE, y; 3) que exista uniformidad de razones para aplicar el precepto a los dos casos, hecho que es falso, circunstancias que no se dan en el presente caso ya que se habla de una persona jurídica, no así de una persona natural, lo que motiva a que no pueda aceptarse lo pedido en la demanda.

En autos, de la revisión de los antecedentes administrativos se estableció como hecho de controversia; que la AT determinó reparos a favor del fisco por concepto de ingresos correspondiente al contrato de anticrético suscrito por un tercero con Manaco MB S.A., en aplicación de los arts. 47 de la Ley 843, 4 del DS N° 24051 y 7 del DS N° 21531, señalando que la determinación del ingreso gravado fue calculada en aplicación de los arts. 27 de la Ley 843 y 7 del DS N° 21531, en ausencia de una forma de determinación expresa para la determinación de la Base Imponible por concepto del IUE, en base al art. 8.III de la Ley 2492 CTb, ante ese hecho la AT aclaró, que utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE, que de ninguna manera utilizó la analogía para modificar normas.

En respuesta la ARIT acertadamente conflujo en la siguiente conclusión; *“los contratos de anticrético en nuestra legislación están alcanzados por el RC-IVA y son sujetos de este impuesto las personas naturales y sucesiones indivisas; razón por la cual la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 en los numerales 1, 2 y 3 hace referencia únicamente a las empresas unipersonales sujetas al IUE, que por su característica perciban otros ingresos como personas naturales y que por estos últimos ingresos son sujetos del RC-IVA. Consiguientemente, en el caso en concreto tratándose de normativa tributaria clara y precisa no puede aplicarse el parágrafo III del art. 8 de la Ley 2492 CTb”* (sic), conclusión esta que fue consentida por la AGIT al haber confirmado los fundamentos de la Resolución de alzada y este Tribunal ampara esta determinación al considerarla válida como respuesta a las pretensiones del ente demandante, estableciendo que los contratos de anticrético de personas jurídicas -como es el caso- no se encuentran alcanzados por el IUE, por lo tanto los reparos generados al contribuyente Manaco MB S.A., no pueden ser aplicados por analogía y sólo es admisible ante la existencia de vacíos legales, asimismo, como lo afirmó la AGIT se desvirtuó el argumento de la existencia de una norma específica del IUE para la determinación de una base imponible por los contratos de anticrético.

**V.2.** Ahora sobre el punto de que el Método de Determinación de la Utilidad Neta Imponible, se hizo sobre una base contable cierta o sobre el concepto de ingreso presunto, como ya se analizó líneas arriba, no puede aplicarse ningún método porque no hay disposición legal que ordene la aplicación del IUE a un contrato de anticresis de persona jurídica. Pero además es necesario recalcar que el propietario cumpliendo las disposiciones tributarias ha calculado y cancelado el RC IVA, tal como se



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

pactó en el contrato, incluso con intereses moratorios, de modo que se tendría entonces un pago de impuestos doble, porque la persona natural que es el propietario, que se benefició con el dinero entregado ya ha cumplido con la obligación tributaria.

**V.3.** Viendo ahora el último punto planteado dentro de la controversia, señalamos que el debido proceso es un derecho y una garantía procesal a la vez, que ha sido invocada bajo los argumentos jurídicos de que la sociedad anónima considerada como contribuyente Manufactura Boliviana S.A., más conocida como Manaco S.A. en todo el trámite administrativo, previo a esta demanda, tuvo conocimiento de los actos administrativos que generaron el recurso de alzada, el cual al serle favorable, dio lugar al Recurso Jerárquico por parte de la AT, y de igual forma en el presente proceso ha sido también notificada, habiendo propugnado la Resolución Jerárquica AGIT 0973/2013 de 9 de julio y la respuesta a la demanda contenciosa administrativa, por memorial recibido en fecha 28 de agosto de 2014, de manera que se cumplió con el debido proceso en la presenta causa.

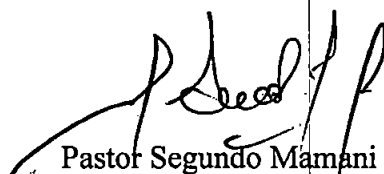
#### **V.4. Conclusiones.**

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

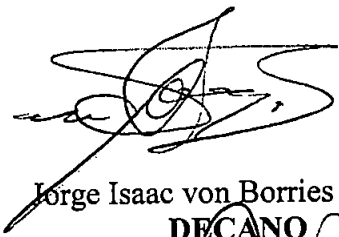
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 9 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

Exp. 814/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.



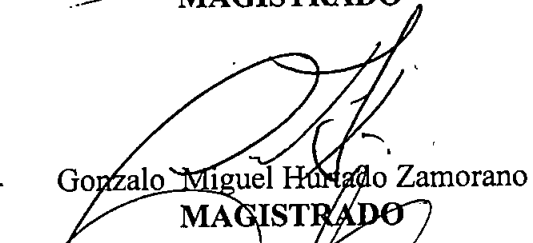
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**



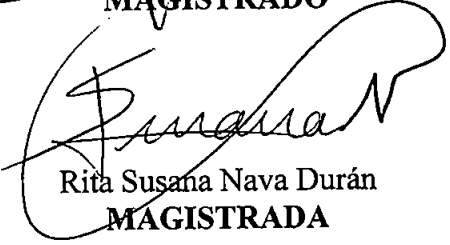
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**



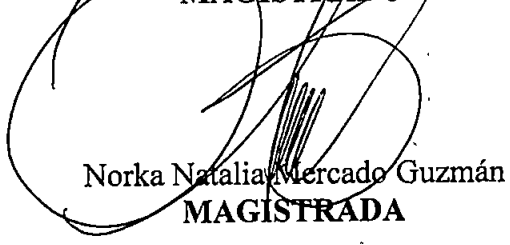
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**



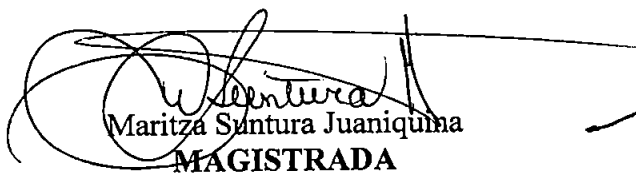
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**



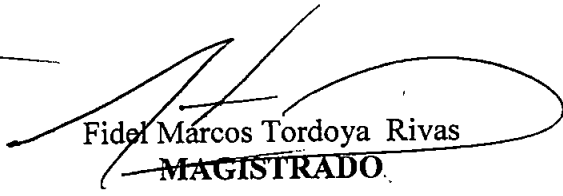
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**



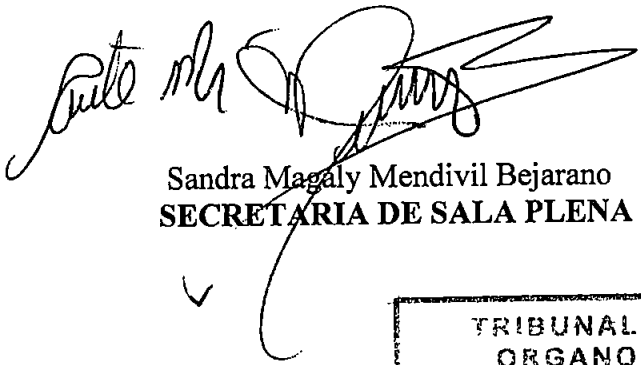
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**



Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

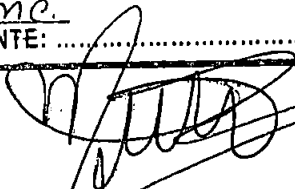


Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**



Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2017.....	
SENTENCIA N° ...45...	FECHA ...15 de febrero...
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2017.....	
<u>Conforme.</u>	
VOTO DISIDENTE: .....	



MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA