



**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA N° 82/2021

| | |
|-----------------------------|---|
| EXPEDIENTE | : 175/2018 |
| DEMANDANTE | : Servicio de Impuestos Nacionales Regional Cochabamba |
| DEMANDADO (A) | : Autoridad General de Impugnación Tributaria |
| TIPO DE PROCESO | : Contencioso Administrativo |
| RESOLUCION IMPUGNADA | : AGIT-RJ 0465/2018, de 12 de marzo |
| MAGISTRADO RELATOR | : Dr. Carlos Alberto Egüez Añez |
| LUGAR Y FECHA | : Sucre, 15 de junio de 2021 |

VISTOS EN SALA:

La demanda contenciosa administrativa de fs. 150 a 155, presentada la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Rosmery Villacorta Guzmán, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018 de 12 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 277 a 294, réplica de fs. 298 a 300; dúplica de fs. 304 a 307 vta., apersonamiento de tercero interesado de fs. 352 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Rosmery Villacorta Guzmán, en representación legal de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio Nacional de Impuestos, se apersonó en mérito a la Resolución Administrativa N° 031700001416 de 29 de

septiembre de 2017; al amparo del art. 70 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, art. 4 de la Ley N° 620, los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el párrafo III del art. 131 de la Ley 2492, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018, de 12 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese marco, luego de describir los antecedentes administrativos, manifiesta los siguientes argumentos que sustentan su demanda:

I.2. Fundamentos de la Demanda

1.- Expresó que la problemática tratada tiene como origen los ingresos registrados en la cuenta "*intereses sobre pagarés*", que emergen de préstamos suscritos en la ciudad de México Distrito Federal; el 15 de agosto de 2012 y 15 de agosto de 2013, entre DURALIT S.A. residente en Bolivia como acreedor, y la empresa ELEMENTIA SA de CV, con residencia en la República de México, como deudor; por un capital de \$us 1.500.000.-; préstamo que generó un interés anual fijo de 7,14% pagaderos cada trimestre a favor de DURALIT S.A., ingresos por intereses que el contribuyente declaró como no imponible a efectos de la determinación del impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), hecho que fue observado por la Administración Tributaria (AT) al considerar que esta utilidad se encuentra dentro los alcances de la IUE, ya que el contribuyente efectuó un préstamo de capital, que emerge de las operaciones propias del mismo, por lo que forma parte de sus registros contables y estados financieros, cuyo rendimiento y/o rentabilidad generó los intereses percibidos por el contribuyente.

Refiere que la AGIT, no realizó una adecuada compulsión de los antecedentes ni de la normativa del IUE, por cuanto, si bien este préstamo fue efectuado a una entidad del exterior; empero, la fuente de los ingresos por concepto de intereses corresponde a capitales generados en territorio nacional; asimismo, los intereses percibidos forman parte del efectivo disponible utilizado por el contribuyente en operaciones que se encuentran vinculadas con la renta gravada; por lo que, los réditos que emerjan del mismo se adecúan dentro los alcances del art. 36 y 42 de la Ley 843 como de fuente



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

boliviana, sin tomar en cuenta el lugar de la celebración de los contratos; y, arts. 4.b) y 6 del DS 24051, y el art. 16 de la Ley 2492, como respaldo normativo al caso.

2.- Manifestó que respecto al costo de ventas, de la documentación presentada por el contribuyente concerniente a la Valuación de Inventario de Producto Terminado, que respalda la contabilización de costo de ventas en las cuentas con código 6120 y 6135, del Balance de Comprobación de Sumas y Saldos; se evidenciaron variaciones en los costos unitarios de las diferentes sub-familias de productos, "Producto Disponible para Venta" y "Producto Facturado"; cuyo saldo se constituye en parte del Costo de Ventas, consignado en el Estado de Resultados. Al respecto el contribuyente refirió que mantiene dos modalidades de registro: 1) Producción de productos propios en sus plantas y comercialización, en el análisis de este grupo establece una diferencia a favor del contribuyente de Bs. 696.499,49.- 2) Productos no propios, en su mayoría importados de Colombia y Perú para comercializar en el mercado; en el análisis de este grupo establece una diferencia de Bs. 2.483.112,27. Refiere que el art. 9 del D.S. 24051, sobre criterios de valuación para bienes producidos y para bienes importados, evidenciándose un incremento sin respaldo a los "Productos Disponibles para la Venta" de algunos ítems detallados en el papel de trabajo de fs. 148 (antecedentes) clasificados por Productos No Propios.

Advierte que existe un incremento en la mercadería disponible para la venta sin documentación de respaldo; toda vez que, no forma parte de las compras registradas según la "*valuación de inventario de productos terminados – valuación de producto terminado por subfamilia no propio*"; es decir, al incrementar la cantidad y valor de los productos estos forman parte del total de la mercadería disponible para la venta; en consecuencia, no es posible evidenciar que la disminución por facturación corresponda a la mercadería comprada con respaldo (importada), no siendo suficiente el criterio de referir que toda mercadería vendida tiene un costo, cuando el incremento de los productos no cuenta con documentación de respaldo, considerando que la valuación de la mercadería conforme establece el art. 9 del Decreto Supremo (DS) 24051; añade que el contribuyente no respaldó

documentalmente el incremento del total de productos disponibles para la venta, que sustenten los importes registrados en el documento Valuación de Inventario de Producto Terminado - Valuación de Producto Terminado por subfamilia No Propio.

Señala que, también se evidenció que existe una variación en el precio unitario de los productos disponibles para la venta, respecto del precio unitario de productos facturados; al respecto, la mercadería disponible para la venta corresponde a productos que se encuentran a la entera disponibilidad para ser comercializados; por lo tanto éstos productos no deberían sufrir ningún incremento y/o decremento de costo al ser transferidos a facturación; toda vez que, corresponde a productos efectivamente vendidos, cuyo saldo se constituye en parte del costo de ventas expuesto en los Estados Financieros; sin embargo, el precio unitario de facturación difiere del precio unitario del producto disponible para la venta, no cumpliendo con lo establecido en el art. 9 del D.S. 24051.

Mencionó que con relación a la verificación de saldos finales de algunos productos no propios, si bien el traslado de saldos coincide con la valuación de inventarios; empero, se debe considerar que no existe ésta concurrencia en todos los productos, y que la AGIT, únicamente refirió los ítems que concuerdan y validó toda la observación; además los inventarios finales no fueron observados en la Vista de Cargo, ni en la Resolución Determinativa; ya que la Administración Tributaria (AT), observó el incremento en el costo de los productos adicional al costo, que ya viene inmerso a los productos importados; coligiéndose que el contribuyente imputó como deducibles las diferencias detectadas de verificado el valor del costo unitario de cada producto que comercializa como productos propios y no propios, respecto del costo de ventas, expuesto en el estado de resultados.

Asimismo, expresó que el contribuyente no refutó la observación determinada en la Vista de Cargo, que es la variación del costo unitario identificado en estos almacenes, y la falta de respaldo a los importes de productos no propios, que determinan una discrepancia en los costos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

imputados por el contribuyente, diferencia que se constituye en no deducible a los fines de la liquidación del IUE.

Señaló que el ente fiscal cuenta con la documentación y sustento necesario para la determinación realizada, y que la AGIT no realizó una fundamentación precisa, cuando refiere que el ente fiscal pudo requerir mayor documentación en aplicación del art. 100 de la Ley 2492, realizando un análisis superficial, sin realizar un análisis técnico sujeto a la normativa legal, por lo que la revocatoria parcial pronunciada por la AGIT desconoce la normativa legal tributaria vigente que es aplicable al IUE.

I.3. Petitorio

Solicita se emita sentencia declarando probada la demanda contenciosa administrativa, y se resuelva revocar parcialmente la resolución jerárquica, en cuanto al reparo por intereses sobre pagarés y costo de ventas más su sanción por omisión de pago, consiguientemente se declare firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Determinativa N° 17-00104-16 de 9 de marzo de 2016.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contestación a la Demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Citada con la demanda y el correspondiente auto de admisión cursante a fs. 227, la AGIT, respondió negativamente a la demanda, mediante memorial que cursa de fs. 277 a 294, en el que expuso los argumentos de hecho y derecho conforme a lo siguiente:

Alega que la demanda sin mayor fundamento esgrime aspectos que no se apegan a los elementos reflejados en la resolución jerárquica, y al no exponer criterios acordes al orden jurídico nacional, denota únicamente su disconformidad con la decisión asumida sin sustento alguno; pues todo lo que emane de un Estado, debe estar regido por ley y no por la voluntad de las personas que habitan en la sociedad; prosigue manifestando que en todas las actuaciones se debe plasmar la prevalencia de la ley ante cualquier otra actividad o acción que posee el poder público, citando al efecto la Sentencia

Nº 51/2017, emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referente al principio de legalidad, cuyo entendimiento aplicó en su decisión dentro de los parámetros jurídicos fijados por las normas de carácter especial.

Esgrime, que los ingresos observados constituyen en ingresos por el préstamo de capital financiero, instrumentado mediante pagarés financieros emitidos por ELEMENTIA SA de CV en México y bajo las leyes de ese país; por los cuales el contribuyente obtuvo ingresos por intereses en las gestiones bajo fiscalización, que fueron contabilizados bajo la cuenta "Intereses sobre Pagarés" (4210054007-0). En este entendido, la controversia se centra en establecer si dichos ingresos se encuentran alcanzados por el IUE; siendo que la forma, lugar y norma aplicable a la constitución de dichos instrumentos no es cuestión de debate, corresponde circunscribir el análisis al hecho que, si en dicha operación se configuró el hecho generador de la obligación tributaria.

Señala, en referencia a la hipótesis de incidencia para el IUE, el art. 42 de la Ley 843, claramente se distinguen como elementos necesarios para su configuración, primero la existencia de utilidades de cualquier acto o actividad de producirlas; y, segundo, que estas provengan de bienes situados o utilizados económicamente en el Estado Boliviano; condiciones que la situación de hecho debe cumplir en forma completa y estricta para constituirse en hecho generador de la obligación tributaria. Añade que la AT fundamenta el reparo en otras características del hecho, que no forman parte de la hipótesis de incidencia prevista en el citado precepto legal; es decir, el capital (no la utilidad o renta) es de origen boliviano, por lo que resulta evidente que los argumentos de la AT para calificar los intereses percibidos por Industrias Duralit S.A. como renta imponible, no se encuentran contemplados legalmente en la hipótesis de incidencia y no tienen mayor trascendencia tributaria; más aún cuando la misma AT reconoce que la utilidad por intereses tiene su fuente en capital financiero colocado por el contribuyente en México; y el art. 4.d) del D.S. 24051 Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE) establece para este tipo de utilidades, que sólo se reputan de fuente boliviana, aquellas que provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

En ese entendido, los hechos económicos que generaron rentas al contribuyente, no se constituyen en hecho generador del IUE, por lo que se procedió a confirmar el monto revocado por la instancia de alzada correspondiente a intereses sobre pagarés de Bs. 757.839,60.

Refiere que sobre el costo de ventas 6120 y 6135, la AT estableció observaciones al Inventario de Producto Terminado que respalda la contabilización del Costo de Ventas, al evidenciar variaciones en los Costos Unitarios de las diferentes sub-familias de productos entre los almacenes "Producto Disponible para la Venta" y "Producto Facturado", puesto que no deberían sufrir ninguna variación en el costo al ser transferidos al almacén denominado "Facturación", al corresponder a productos efectivamente vendidos y al Costo de Ventas expuesto en los Estados Financieros. En ese contexto, la imputación de costos a productos, que no se identifican con las sub familias detalladas en el reporte "*Valuación de Inventario Producto Terminado*", no fue posible la identificación de estos importes en la información proporcionada, por lo que el costo unitario identificado en estos almacenes (producto disponible para la venta-facturación) y la falta de respaldo a los importes de productos no identificados con las sub familias, determinan una diferencia en el costo no deducible a los fines de la liquidación del impuesto.

Señaló que el sujeto pasivo en sus descargos a la vista de cargo, aclaró el manejo contable de los inventarios de productos "propios" y "no propios", observando que los costos se encuentran respaldados en los registros contables entregados, adjuntando nuevamente el Kardex valorado de productos no propios; a lo cual la AT señaló que los productos que el contribuyente comercializa como propios, ya determinan un costo a momento de exponer dichos productos, como productos terminados; y, respecto a los que son importados, corresponde a productos terminados, por lo que no requiere modificación alguna que requiera de una adición de valor al costo de ventas, ya que los mismos tienen su propio valor de costo, y que en la "hoja de trabajo de revisión de costos de ventas", se demuestra que el valor de los costos tanto de productos propios y no propios excede a los imputados contablemente en la gestión 2012 por Bs. 1.174.728,07.- en contra de Industrias Duralit SA; aclarando respecto a la documentación aportada que es

la misma presentada en etapa de fiscalización, en base a la cual se determinaron dichas diferencias.

Agrega que de la revisión de los papeles de trabajo, la AT inicialmente elaboró el "Cuadro de Análisis de Costos de Ventas", en los que desagregó el Costo de Ventas por producto de acuerdo a lo expuesto en los estados financieros del contribuyente, dividiéndolos entre "Cuentas de Costo Relacionadas" y "Costo de Cuenta no Relacionadas"; en la que expone los saldos expuestos en el balance de comprobación de sumas y saldos de acuerdo al "cuadro resumen de cuentas relativas a costo de ventas"; y, finalmente expone la diferencia detallada por cada ítem.

Expresó que a partir de las diferencias, estableció como reparo para las cuentas de costo relacionadas, un saldo negativo Bs. 696.499,49.-; es decir, que estableció un costo mayor al declarado, el cual consideró para determinar la diferencia de Bs. 1.786.612,78.-; observándose que la AT consideró con importe cero, el total de la facturación y el costo de ventas para las "Cuentas de Costos no Relacionadas". Asimismo, señala que las cifras en el "Cuadro de Análisis de Producción" hacen referencia en forma general a los documentos denominados "Valuación de Inventario Producto Terminado" correspondientes a los productos referidos a la AT como "relacionados", documentación en la que no figuran similares comprobantes relacionados al inventario de "productos no propios" referidos por la AT como "no relacionados"; no obstante, el sujeto pasivo presentó nuevamente como descargo.

Sostiene que, de la revisión de la documentación aportada por el contribuyente, la AT estableció que el costo de ventas, por la venta de productos propios o no relacionados, considerado por el contribuyente de Bs. 103.803.284,73.- es menor en Bs. 696.499,49.-; pues, debió haber considerado Bs. 104.499.784,22.-; más no realizó similar procedimiento para establecer el costo de ventas de productos propios, respecto al cual en la Resolución Determinativa señaló la falta de respaldo en los importes, que motivaron el ajuste por el total del saldo, siendo que el contribuyente presentó para sustentar dichos costos, similares documentos que la AT utilizó para el análisis de productos propios o relacionados.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Indicó que la AT al señalar que realizó la fiscalización sobre base cierta conforme el art. 43.I del CTB; que conlleva la obligación de conocer y establecer de forma directa e indubitable todos los elementos que hacen el hecho generador del tributo; es decir, establecer claramente y con precisión qué cargos contables no correspondían sean tomados en cuenta a efectos de establecer el costo de ventas; o qué criterio de valuación aplicó incorrectamente, haciendo mención expresa a los comprobantes contables y al concepto observado, lo que no ocurrió; toda vez que, estableció cargos a partir de una prueba global, tal como se advierte del objetivo señalado en el papel de trabajo; cuando una prueba global es parte de la etapa de planificación y consiste en realizar cotejos para obtener evidencia analítica; además, el resultado de dicha prueba global, permite concluir acerca de la razonabilidad de los saldos expuestos, en este caso el saldo del costo de ventas, de cuyo resultado no es lógico obtener reparos, sino en todo caso permite (dependiendo del resultado) comparar los datos a analizar, así también agilizar el proceso de ejecución de una auditoría o fiscalización.

Sostiene que el fundamento de la AT para rechazar el total de costo de ventas de productos "no propios" o "no relacionados" resulta insuficiente; toda vez que, no se respaldó en la verificación de los documentos contables aportados por el contribuyente, más aún cuando la AT en uso de sus facultades, tuvo la posibilidad de requerir cualquier otra documentación necesaria en el marco del art. 100.1) del Código Tributario; para el caso, información contable auxiliar a efectos de comprobar la correcta declaración, considerando que en ningún momento observó los ingresos, ni la utilidad generados por las ventas de productos no propios o no relacionados, lo que resulta incongruente con la negación de la existencia de costo de ventas por este concepto.

En cuanto al argumento que si bien el incremento a la mercadería disponible para la venta, repercute inflando el saldo final en el inventario, al incrementar la cantidad y valor de los productos, no es posible evidenciar que la disminución por facturación corresponda a la mercadería importada al costo de reposición; de la revisión de antecedentes administrativos, no se evidencia que dicho análisis hubiera sido expuesto en los papeles de trabajo ni en la

resolución determinativa, por lo que resulta evidente que la AT no estableció de forma clara, directa e indubitable las diferencias en el costo de ventas, al basar sus resultados en hechos no probados y presunciones, como cuando señala en su recurso que el precio unitario de productos facturados no debería sufrir ningún incremento o decremento al ser transferidos, sin precisar qué cargos el sujeto pasivo imputó como deducibles; aspecto que se hace más patente cuando el SIN señala que compensó la diferencia establecida a favor del contribuyente para los productos propios; lo que denota falta de precisión en el análisis del costo de ventas; por lo que se procedió a revocar el reparo de Bs. 310.035,95.- establecido por la AT.

I.2.1. Petitorio

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda Contencioso Administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018, de 12 de marzo.

I.3. Intervención del tercero interesado

El tercero interesado mediante memorial de fs. 352, compareció al proceso y a través de escrito de fs. 361 a 362 vta., expresó sus fundamentos inherentes a la improcedencia de la demanda, argumentando que los intereses sobre pagarés no son rentas de fuente boliviana, ya que de conformidad con los documentos contractuales, financieros y contables, evidencian que la renta (intereses) fue generado en su totalidad en territorio extranjero, porque el capital se encuentra colocado fuera de territorio boliviano; añade que la normativa claramente dispone que son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizado económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades.

Señala que esta controversia fue resuelta adecuadamente por la resolución impugnada, confirmando la ausencia de elementos esenciales que configuran el hecho generador del IUE. En ese sentido, Duralit SA, declaró legalmente como ingreso no imponible, los intereses percibidos en el periodo fiscalizado, emergentes del préstamo de USD 1.500.000, otorgado a ELEMENTIA SA de CV, instrumentado mediante pagarés suscritos en la



ciudad de México Distrito Federal, en aplicación del Principio de Fuente reconocido por la AGIT; por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

I.4. Réplica y Dúplica

Dispuesto el traslado con la contestación a la demanda, las partes hicieron uso del derecho a la réplica y a la dúplica, en base al contenido de los memoriales de fs. 298 a 300 y de fs. 304 a 307 vta.; y, cumplidos como se encontraban estos actuados, mediante providencia de 23 de julio de 2020 de fs. 379, se decretó autos para sentencia.

CONSIDERANDO II:

II.1. Antecedentes administrativos y procesales

De la compulsión de los antecedentes del proceso se evidencia lo siguiente:

1.- La Administración Tributaria notificó el 10 de junio de 2014, a la empresa DURALIT SA, con la Orden de Fiscalización 14990100209, comunicando que conforme a las facultades conferidas por los arts. 66, 100, 101 y 104 del Código Tributario y arts. 29 y 31 del DS 27310; será sujeto de un proceso de determinación con alcance al IUE, correspondiente a los periodos de enero a diciembre de la gestión fiscal 2012; para lo cual, solicitó mediante Requerimiento de Documentación 14390900012, lo siguiente: a) Estados Financieros, b) Comprobante de Egreso, c) Comprobantes de Diario, d) Comprobantes de Ingreso, e) Conciliaciones Bancarias, f) Declaraciones Juradas del IUE, g) Dictamen de Auditoría Externa, h) Extractos Bancarios, i) Inventarios, j) Kardex, k) Libro de Contabilidad Mayores, l) Libro de contabilidad Diarios, ll) Notas Fiscales de Respaldo al Crédito y Débito Fiscal, m) Registro en Fundempresa y n) Registro en la Cámara de Comercio.

2.- También solicitó, Registro de Comercio de Bolivia, Autorización para llevar registros contables computarizados, extendida por el Registro de Comercio, Testimonio de constitución de la Empresa; Desglose a nivel de cuenta y registro contable de los importes correspondientes a los conceptos señalados según Estado de Resultados, clasificados en deducibles y no deducibles; Libro Mayor moneda nacional y extranjera, Cuadro de depreciación del activo fijo con documentación que acredite el derecho

propietario, Balanza de Comprobación de sumas y saldos gestión 2012; Detalle de vehículos de su propiedad con todas las características y documentos de propiedad; Contratos suscritos con sus principales proveedores de bienes y/o servicios en la gestión fiscalizada; Contratos suscritos de venta de bienes y/o servicios en la gestión fiscalizada; Contratos de préstamos obtenidos durante la gestión a fiscalizar con detalle de amortización; Contratos de alquiler de inmuebles; pólizas de seguro de los activos de la empresa u otros (mercadería y/o inventario); Detalle de Cuentas Bancarias a nombre del contribuyente con detalle de número de cuenta, entidad financiera y moneda entre otros; Hoja de cálculo de respaldo a la aplicación de la norma contable N° 3 y 6; Hoja de cálculo de la determinación del IT gestión 2012; Medios fehacientes de pago/cobro de transacciones y/o contratos mayores a Bs. 50.000 y sus respectivos registros auxiliares; Contratos de servicios de asistencia técnica y las solicitudes de este servicio, origen y destino de los mismos, informes técnicos según corresponda y/o detalle de los servicios-productos obtenidos del asesoramiento, mayor y detalle de las Cuentas que originan pagos del IUE-BE y cualquier otra documentación que el fiscalizador asignado solicite.

3.- La AT por Informe CITE:SIN/GGCBBA/DF/FE/INF/03258/2015 de 9 de diciembre de 2015, describe el trabajo realizado por fiscalización como resultado de la evaluación de la documentación presentada, estableciendo observaciones por ingresos no declarados por intereses a otras cuentas no declaradas; asimismo, determina gasto no deducible a partir del análisis de las cuentas de costo y gasto, determinando una base imponible de Bs. 23.325.897,71.- a la cual aplica la alícuota correspondiente al IUE, estableciendo el Tributo Omitido de Bs. 5.831.475.

4.- El 10 de diciembre de 2015, la AT notificó al representante legal de Industrias Duralit SA, con la Vista de Cargo N° 29-00331-15 de 9 de diciembre de 2015, que estableció preliminarmente sobre base cierta las obligaciones fiscales del contribuyente por el IUE de la gestión que cierra a diciembre de 2012, en Bs. 15.063.571.- equivalentes a 7.192.171 UFV; asimismo, otorgó treinta días calendario para formular y presentar los descargos que estime convenientes.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

5.- En fecha 11 de enero de 2016, el sujeto pasivo presentó descargos ante la AT, observando el método de determinación aplicado en el proceso de fiscalización, así como los reparos referidos a ingresos por intereses sobre pagares y la cuenta "Otros". Asimismo, observó la determinación de gasto no deducible por el costo de ventas, muestras y obsequios, roturas de almacén, transporte y reposición gratuita, recuperación rotura de producción, asesoría técnica, servicios de asistencia técnica, publicidad propaganda y promoción, bonificación sobre ventas, gastos de representación y relaciones públicas, bonificaciones, indemnizaciones y vacaciones, solicitando valoración adecuada y objetiva de los descargos presentados a objeto de dejar sin efecto las observaciones.

6.- Mediante Resolución Determinativa 17-00104-16 de 9 de marzo de 2016, la AT, establece el adeudo tributario correspondiente al IUE de la gestión que cierra a diciembre de 2012, en 7.260.383.- UFV equivalente a Bs. 15.331.123.-, que incluye el Tributo Omitido, Intereses y la Sanción por Omisión de Pago; acto administrativo que fue notificado a la empresa Duralit S.A., el 11 de marzo de 2016.

7.- El 1 de abril de 2016, Industrias Duralit S.A., interpuso recurso de alzada impugnando la Resolución Determinativa citada en el párrafo precedente, emitiéndose en atención a dicho recurso la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0369/2016, de 4 de julio de 2016, que anuló obrados hasta la vista de cargo.

8.- El 26 de julio de 2016, la AT impugnó la decisión de la instancia de alzada y presentó recurso jerárquico en el que solicitó se anule la resolución de alzada; en consecuencia, al AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1107/2016, de 12 de septiembre, que anuló la resolución del recurso de alzada para que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas.

9.- En virtud de lo anterior, el 17 de noviembre de 2016, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0658/2016, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo; resolución que fue impugnada por parte de

la AT, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0127/2017 de 14 de febrero, que anuló obrados hasta la emisión de una nueva resolución de alzada.

10.- Por lo anterior, el 25 de abril de 2017, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución del Recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0186/2017, que anuló obrados hasta la vista de cargo. En consecuencia, el 6 de mayo de 2017, la AT interpuso recurso jerárquico, solicitando la anulación de la citada resolución de alzada. Prosiguiendo el proceso la AGIT emitió la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0879/2017 de 18 de julio, que anuló obrados hasta la emisión de una nueva resolución de alzada.

11.- En virtud de lo anterior, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT), por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0492/2017 de 4 de noviembre, dejó parcialmente sin efecto la Resolución Determinativa N°17-00104-16 de 9 de marzo de 2016, en cuanto el reparo por intereses sobre pagarés y costo de ventas por un tributo omitido de Bs. 636.113 equivalentes a 347.713 UFV y su sanción por omisión de pago, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por Bs. 5.002.742, equivalentes a 2.734.606 UFV y la sanción del 100% por omisión de pago; debiendo la deuda tributaria subsistente actualizarse a la fecha de pago de acuerdo a la normativa aplicable.

12.- Impugnada la Resolución de alzada citada por ambas partes, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018 de 12 de marzo, confirmó la decisión de la ARIT, motivando dicha resolución, el inicio del presente proceso contencioso administrativo.

CONSIDERANDO III:

III.1. Problemática planteada

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece: Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, se circunscribe en establecer: **1)** Si es



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

evidente que la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa N°17-00104-16 de 9 de marzo de 2016, determinada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba ARIT y confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018 de 12 de marzo, desconoce la normativa legal tributaria vigente, aplicable al Impuesto sobre Utilidades de las Empresas IUE, con relación a una deuda tributaria por el IUE de la gestión fiscal 2012, por ingresos gravados por concepto de intereses obtenidos de pagarés; y, 2) Si existe una ausencia de respaldo documental que desestime los valores utilizados por el sujeto pasivo para determinar el costo de los productos.

III.2. Análisis jurídico

De manera general, el ordenamiento jurídico administrativo regula las relaciones jurídicas entre las entidades públicas y las personas sean físicas o jurídicas. Cualquier abuso o desvío de poder por parte de las entidades estatales como manifestaciones del Estado, requiere de un control jurídico por parte de otros poderes del Estado. En nuestra legislación, el Tribunal Supremo de Justicia a través de sus Salas Especializadas, es la instancia competente para ejercer este control jurisdiccional a través de un proceso "contencioso-administrativo".

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del Código de Procedimiento Civil y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT; a este fin, el agraviado debe cumplir los requisitos establecidos por ley al momento de acudir al proceso contencioso administrativo, sin los cuales, no es posible materializar el referido control; por ello, se debe tomar en cuenta que conforme a lo que señala el autor Ermo Quisbert, en su libro: *Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano*, Sucre, Bolivia: "La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un

derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso”.

1. Respecto al primer punto de controversia, referido al Impuesto sobre Utilidades de las Empresas (IUE), por ingresos gravados por concepto de intereses obtenidos de pagarés.

Conforme a los antecedentes administrativos venidos en revisión y los fundamentos de la demanda, se evidencia que la presente causa tiene como origen los ingresos registrados en la cuenta “intereses sobre pagarés”, que emergen de préstamos suscritos en la ciudad de México Distrito Federal, el 15 de agosto de 2012 y 15 de agosto de 2013, entre DURALIT SA -residente en Bolivia- como acreedor, y la empresa ELEMENTIA SA de CV -con residencia en la República de México- en calidad de deudora, siendo el capital prestado la suma de \$us 1.500.000; préstamo que generó un interés anual fijo de 7,14% pagaderos cada trimestre a favor de DURALIT SA; ingresos por intereses que el contribuyente declaró como no imponible a efectos de la determinación del impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), hecho que la Administración Tributaria (AT) considera que esta utilidad se encuentra dentro los alcances del IUE; toda vez que, el contribuyente efectuó un préstamo de capital, que emerge de las operaciones propias del mismo y forma parte de sus registros contables y estados financieros, cuyo rendimiento y/o rentabilidad generó los intereses percibidos por el contribuyente.

Si bien, el préstamo referido, fue otorgado a una empresa extranjera, debe tomarse en cuenta que la fuente de los ingresos por concepto de intereses corresponde a capitales generados en territorio nacional; asimismo, se advierte que los intereses percibidos se adicionan al efectivo disponible, utilizado por el contribuyente en operaciones que se encuentran vinculadas con la renta gravada.

En ese sentido, el art. 42 de la Ley 843, señala que, como principio de fuente, establece: *“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". Nótese que la norma supra citada establece que son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; asimismo en la parte in fine, aclara "*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*" (sic).

Es decir, que no únicamente son utilidades de fuente boliviana, las que no solamente provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país; sino también, las utilidades de fuente boliviana provenientes de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades, sin tomar en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan; ni el lugar de celebración de los contratos, por lo que colige que al ser emergentes los recursos de fuente boliviana, se constituyen ingresos imponibles para la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

De igual manera, el inc. b) del art. 4 del Decreto Supremo 24051, establece: "*(...) Son utilidades de fuente boliviana (...) 2. Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país; los intereses de títulos públicos; el alquiler de cosas muebles, situadas o utilizadas económicamente en el país, (...) las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país*". En ese marco legal, en el caso en análisis se advierte que los reparos devienen de ingresos como no imponibles presentados por el contribuyente; sin embargo, la imputación se la efectuó por los réditos generados al contribuyente, por el préstamo realizado a ELEMENTIA SA de CV, por un capital de 1.500.000.- mediante pagarés suscritos en la ciudad de México Distrito Federal, y que dichos pagarés generaron un interés anual de 7.14% en favor de Duralit; por lo que los

ingresos percibidos por el citado préstamo constituyen ingresos imponible para la determinación del IUE, por cuanto el capital objeto del préstamo es de fuente (capital) boliviana, y no así de fuente extranjera como señala el contribuyente, adecuándose a lo establecido en el art. 42 de la Ley 843 y 4 inc. b) del DS 24051; debiendo dejar claramente establecido que en el presente caso, que la renta generada en territorio extranjero no fue objeto de observación por parte de la Administración Tributaria, sino el capital entregado y que generó réditos al contribuyente, corresponde a fuente boliviana, más aún cuando se advierte que ELEMENT A SA, canceló los intereses de un 7.14% a través de transferencias bancarias a favor de Duralit SA, y cuyos réditos son utilizados económicamente por la empresa acreedora.

2. Respecto al segundo punto de controversia de la presente demanda, relacionada a la deducibilidad de gastos y costos para la determinación de la base imponible.

Al respecto, el art. 43 del Código tributario dispone que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: "*Sobre base cierta, tomando en cuenta la información y los documentos que permita conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo*", norma que concuerda con lo establecido en los arts. 29 y 32 del Reglamento al Código tributario, que refieren que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación.

A su vez, el art. 36 de la Ley 843, crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, aplicable sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual; asimismo, el art. 47 de la citada norma legal, establece que la utilidad neta imponible será resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente, de este modo, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que sean necesarios para la obtención de la utilidad y la conservación de la fuente que genera.



Respecto a la determinación de la base imponible del IUE, el artículo citado precedentemente; y arts. 33 del DS 24051, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, señalan que la Utilidad Neta imponible será la resultante de deducir de la Utilidad Bruta (ingresos menos costo de bienes vendidos y servicios prestados), los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente, cuya deducción, con las condiciones y límites son reglamentados por el citado Reglamento, para lo cual se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas contempladas en el Código de Comercio. Por su parte el art. 8 del referido Decreto Supremo, prevee como regla general para los gastos a ser deducidos en la determinación del IUE, estableciendo que se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

En ese marco legal y de la compulsión de la documentación venidas en revisión se establece que la Administración Tributaria elaboró el "Cuadro de Análisis de Costos de Ventas", producto de la revisión del Balance de Comprobación de sumas y saldos presentado por el contribuyente, identificando variaciones en los Costos Unitarios en las sub-familias de productos: "Producto Disponible para la Venta" y "Producto Facturado"; en el primer caso, corresponde a productos que se encuentran a disponibilidad para ser comercializados; por lo que, éstos no deberían sufrir un incremento o decremento sustancial en su costo a momento de su transferencia (producto efectivamente vendido); y cuyo saldo constituye en parte del Costo de Ventas expuesto en los Estados Financieros del contribuyente.

La variación del costo unitario identificado en los almacenes "Producto Disponible para la Venta" y "Facturación y la falta de respaldo a los importes de productos no identificados con las sub-familias, determinan una diferencia en los costos; diferencia que se constituye en no deducible a los fines de la liquidación del impuesto. Al respecto el Reglamento del Impuesto a las Utilidades de las Empresas aprobado por DS 24051, en su art. 9, establece que: "(VALUACIÓN DE EXISTENCIAS EN INVENTARIOS) (...) ii Para bienes

producidos (artículos determinados): Costo de Producción a la fecha de cierre, en las condiciones habituales de producción para la empresa. Todos los componentes del costo (materias primas, mano de obra, gastos directos e indirectos de fabricación) deberán valuarse al costo de reposición a la fecha de cierre de la gestión (...).”.

En ese contexto, en el cuadro de observaciones en la gestión para el ajuste impositivo de los Estados Financieros del contribuyente, efectuados por la entidad demandante, señaló que: *“Imputación en demasía al costo de Ventas, por concepto de variación en el costo unitario del Producto Facturado vs. el costo unitario del Producto disponible para la venta, según resúmenes de valuación del producto terminado, así como también la contabilización de productos no identificados en sub-familias en la valuación de producto terminado”*, evidenciando por ello un incremento sin respaldo en la mercadería disponible para la venta.

Por otro lado, se evidenció una variación en el precio unitario de los productos disponibles para la venta, ya que, el precio unitario de facturación difiere del precio unitario del producto para su venta; de donde se evidencia que el valor de los costos de productos propios y no propios excede a los imputados contablemente en la gestión 2012, coligiéndose que los Estados Financieros no reflejan la verdad financiera y económica del contribuyente.

IV.- CONCLUSIONES

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que los extremos fundamentados *ut supra*, no fueron advertidos por la autoridad demandada, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018, de 12 de marzo, por lo que deviene en probada la demanda, al haberse demostrado que la resolución impugnada no consideró los argumentos y fundamentos esenciales que requirieron ser analizados por la autoridad jerárquica.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil,



art. 2.2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 150 a 155, interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, representada legalmente por Rosmery Villacorta Guzmán, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2018 de 12 de marzo; en lo referente a los intereses sobre pagares y costo de ventas y su sanción por omisión de pago; en consecuencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), deberá emitir nueva resolución jerárquica, tomando en cuenta los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez

ATE-357
Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Firma]
Mgdo. Ricardo Torres Echalar
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

[Firma]
Dr. Cesar Camargo Alfaro
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia N° *82/2021* Fecha: *15 Junio 2021*
Libro Toma de Razón N° *I*

[Firma]
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

h

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP. 175/2018

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **11:05** minutos del día **VIERNES 15** de **OCTUBRE** del año **2021**.

Notifique a:

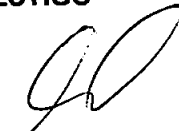
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA-AGIT
REPRESENTANTE: LUIS FERNANDO TERAN OYOLA

Con **SENTENCIA N° 82/2021**, de fecha **15 de junio de 2021**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:


Abg. Germán Soliz Rosas
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO


Luis A. Chauca Parraga
C.I 10321619 Ch.