



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y**  
**ADMINISTRATIVA PRIMERA**

**SENTENCIA N° 117**

**Sucre, 30 de octubre de 2018**

**DATOS DE LAS PARTES Y DEL PROCESO**

**Expediente** : 14/2017  
**Demandante** : Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del  
Servicio de Impuestos Nacionales  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Tercero Interesado** : Compañía Industrial de Tabacos S.A.  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo  
**Resolución Impugnada:** AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto  
**Relatora** : Magistrada María Cristina Díaz Sosa

**VISTOS EN SALA**

La demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 40 vta., presentada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LP) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada por Celideth Ochoa Castro en su condición de Gerente de GRACO-LP del SIN, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) representada por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i., pretensión que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto; la contestación de fs. 112 a 119; intervención del tercero interesado de fs. 80 a 90, la Compañía Industrial de Tabacos Sociedad Anónima (CITSA); réplica de fs. 171 a 173 vta.; dúplica de fs. 183 a 186; decreto de Autos para Sentencia de fs. 187; los antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

**I. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN**

**1. Demanda y petitorio**

Mediante escrito de demanda presentado el 15 de diciembre de 2016, Celideth Ochoa Castro, en su condición de Gerente de GRACO-LP del SIN, manifiesta que la AGIT no obró correctamente al determinar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), levantando el reparo establecido por la Administración Tributaria por la Actualización de Inversiones Permanentes, bajo los siguientes argumentos:

El recurso de alzada del contribuyente CITSA, impugna sólo dos conceptos de la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 de 21 de diciembre, CITE: SIN/GGLP/DJCC/UTJ/RD/0049/2015, Ingresos No Declarados (Actualización de Inversiones Permanentes declarado como no imponible y Actualización de Inversiones Permanentes) y Gastos no Deducibles (Gastos Sobrevaluados por concepto de Retenciones) y la Resolución Jerárquica, confirma los reparos de Actualización de Inversiones Permanentes declarado como no imponible y de Gastos Sobrevaluados por concepto de Retenciones; sin embargo, de manera absurda y sin ningún sustento legal y técnico, levanta el reparo por la Actualización de Inversiones Permanentes provocando un daño fiscal al erario nacional.

La AGIT sostiene que la variación de las acciones valuadas a Valor Patrimonial Proporcional (VPP), se debe al incremento y decremento en las cuentas correspondientes a la participación en otras empresas (AIDISA BOLIVIA S.A., BANCO INDUSTRIAL S.A., BOLIVIAN AMERICAN TOBACCO S.A., LOS TAJIBOS, ALIANZA VIDA y Acciones Telefónicas); sin embargo, la Administración Tributaria, tanto en el recurso de alzada como en el jerárquico, demostró fehacientemente que corresponden a la Valoración de las Acciones (Inversiones Permanentes) tomando en cuenta el parámetro del VPP para dichas valoraciones; además, considerando todos los importes que la AGIT muestra en el numeral iv, se verifica y ratifica el segundo importe observado por la Administración Tributaria por concepto de **Actualización (Valoración) de Inversiones** por la suma de **Bs6.175.405.-** (seis millones, ciento setenta y cinco mil, cuatrocientos cinco bolivianos), que debió declarar el contribuyente como Ingreso Gravado del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); llama la atención que la AGIT ni siquiera requirió al Contribuyente que demuestre dónde declaró como ingreso gravado del IUE éste importe, limitándose a señalar que la Administración Tributaria presumió que el importe se encontraba en cuentas del patrimonio.

Si dicho importe del patrimonio, no es el importe de Actualización (Valoración) de las Inversiones Permanentes, igual corresponde observar Bs6.175.405.- por la omisión del contribuyente de un ingreso gravado para efecto del IUE, por cuanto de la sumatoria del total de las acciones valuadas al VPP (Valor Patrimonial Proporcional), Bs73.666.282.- (setenta y tres millones, seiscientos sesenta y seis mil, doscientos ochenta y dos



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

bolivianos), menos el importe de las Inversiones Permanentes Gestión 2012, Bs67.490.877.- (sesenta y siete millones, cuatrocientos noventa mil, ochocientos setenta y siete bolivianos), se obtienen los Bs6.175.405.-, como ingreso no gravado no declarado.

Además, la AGIT señala una relación de asientos que según ellos corresponden al Mayor de la Cuenta 10401001-Acciones; empero, claramente se puede identificar la primera observación de la Administración Tributaria que corresponde a **Bs2.173.829.-** (dos millones, ciento setenta y tres mil, ochocientos veintinueve bolivianos), observación diferente a la ya explicada de Bs6.175.405.-, toda vez que los importes que dan como resultado el importe de Bs6.310.556.- (seis millones trescientos diez mil, quinientos cincuenta y seis bolivianos) declarados en el Anexo 7 como Ingresos No Imponibles; de los cuales Bs4.136.727.- (cuatro millones, ciento treinta y seis mil, setecientos veintisiete bolivianos) corresponden a Ingresos por Inversión, es decir, Rendimientos por Inversión, que de acuerdo al art. 31 del Decreto Supremo (DS) N° 24051, son Ingresos No Gravados del IUE, véase cómo los Bs2.173.829.-, que si bien corresponden a Valoraciones de VPP, fueron declarados como Ingresos No Gravados; sin embargo, los mismos debieron ser declarados como Ingresos Gravados, por tanto la AGIT no puede manifestar duplicidad de cargos.

La AGIT valida estos asientos contables sin considerar que los Ingresos por Inversión (Rendimiento), bajo ningún concepto contable pueden afectar la Cuenta Acciones (Inversiones), si son pagos por ingresos de Inversión los importes marcados con la Letra A, debieron afectar la Cuenta Caja o Bancos, no la cuenta Acciones, situación que demuestra que la AGIT confunde al igual que el contribuyente, lo que es una Valoración (Actualización) con lo que es un Ingreso por Inversión (Rendimiento).

Llama la atención que la AGIT sólo analice los Asientos contables que tienen mezcla de Ingresos por Inversión (Rendimientos) y Valoraciones por VPP (Actualizaciones), sin tomar en cuenta que de acuerdo al numeral iv, hubo un incremento en la Cuenta Acciones de Bs6.175.405.- por concepto de Actualización de las Inversiones Permanentes (importe) y que la ARIT La Paz claramente entendió y ratificó la observación a favor de la Administración Tributaria.

La AGIT no explicó el incremento de **Bs6.347.177.-** (seis millones trescientos cuarenta y siete mil, ciento setenta y siete bolivianos) en la Cuenta Patrimonial; de acuerdo a lo argumentado por el Contribuyente en su recurso de alzada y contrastado con los registros contables, se pudo identificar que según el Libro Mayor, la Cuenta Ajuste en Valoración VPP en AIDISA (Cuenta Patrimonial), consigna el importe de Bs6.347.176,80.- (seis millones, trescientos cuarenta y siete mil, ciento setenta y seis 80/100 bolivianos) como Asiento de Apertura. En los Estados Financieros (Balance General) de fs. 2.020 del expediente, en la Gestión 2012, dicha cuenta no consigna ningún importe, por tanto se deduce que el mismo fue apropiado recién en la Gestión 2013.

En el registro contable del contribuyente se verifica que la Cuenta Resultados Acumulados, que contiene el importe de Bs6.175.405.-, fue afectada por la Valoración o Actualización de la Cuenta Inversiones Permanentes mediante el índice del VPP, importe que el contribuyente debió registrar y declarar como un Ingreso Gravado del IUE y no en una Cuentas Patrimonial y no haber pagado ningún impuesto; asimismo, de la decisión de la AGIT causa confusión porque acepta que la Cuenta Inversiones sea afectada por rendimientos que son pago en efectivo que deberían ir a la Cuenta Bancos o Caja y otros ajustes, aspecto contrario a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Además, la AGIT indica que no es permisible la deducción de Bs6.347.176,80.- apropiado en la Gestión 2013, sin considerar que es claramente verificable en los saldos de las cuentas de Balance de la Gestión 2012, que la cuenta de Ajuste en valor VPP de AIDISA, consigna un importe "cero" y es en esa misma cuenta en la que aparece el importe citado, y que al cierre de gestión es llevada a la cuenta Resultados Acumulados, importe por el cual la AGIT no pidió al contribuyente su contra cuenta de origen; ése es el importe que aparece en el patrimonio incrementando los resultados y no fueron objeto de pago de impuesto alguno.

En ese contexto, la Resolución Jerárquica se contradice; señala que las actualizaciones de las Inversiones Permanentes, deben ser imputadas a la cuenta de Resultados, toda vez que forman parte de la base imponible del IUE; sin embargo, no se solicitó al contribuyente demostrar de dónde declaró como Ingreso Gravado el importe de Bs6.175.405, pues el importe



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Bs6.310.556.- (seis millones, trescientos diez mil, quinientos cincuenta y seis bolivianos) que consideró para Revocar los cargos de la Administración Tributaria, están compuestos de Bs4.136.727.-.- (cuatro millones, ciento treinta y seis mil, setecientos veintisiete bolivianos) de Ingresos por Inversión - Rendimientos y Bs2.173.829.- (dos millones, ciento setenta y tres mil, ochocientos veintinueve bolivianos) por Ajustes en Valoración VPP en AIDISA y la Administración Tributaria, claramente y con cálculos, demostró que el importe Bs6.175.405.-, corresponden a Actualización de las Inversiones Permanentes, según lo establecido en las Normas Contables 3 y 7.

**Petitorio.-** El demandante solicita que se declare **probada** la demanda y en consecuencia, **revocar parcialmente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto, manteniendo firme y subsistente el reparo por Actualización de las Inversiones Permanentes observado, por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 de 21 de diciembre.

## **2. Contestación y petitorio**

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, se apersona al proceso el 22 de mayo de 2017, mediante escrito de fs. 112 a 119 y responde la demanda en forma negativa, aclarando que la Resolución Jerárquica se encuentra debidamente fundamentada, motivada y respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, con los siguientes argumentos:

**a)** Todo lo exhaustivamente expresado en la demanda, constituye copia casi textual de lo que fue impugnado en instancia recursiva, aspectos que ya fueron analizados y resueltos conforme a derecho; sin embargo, en la reiteración de argumentos presentada como demanda contenciosa administrativa, el demandante no identifica ni precisa los agravios que se hubiesen causado con la decisión jerárquica, en consecuencia, el Tribunal Supremo de Justicia está impedido de ejercer el control de legalidad sobre aspectos, que reitera, ya fueron dilucidados en instancia administrativa y al efecto solicita se considere la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio) expuesta en sentido que cuando en la labor de control de legalidad de los actos administrativos, no se argumenta la vulneración a los principios del procedimiento administrativo, derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad son

precisamente la protección a derechos fundamentales, limitándose a copiar los recursos formulados en sede administrativa, no existe posibilidad que el Tribunal ingrese al análisis de fondo del proceso y solo corresponde verificar que la decisión esté debidamente motivada y fundamentada para precautelar el debido proceso, toda vez que el presente proceso tiene como base la supuesta afectación por indebida aplicación de una ley administrativa, a efectos de su verificación y consiguiente declaratoria de nulidad del acto motivo de la Litis; línea jurisprudencial ratificada también por el Tribunal Constitucional (SC 1748/2011-R de 7 de noviembre).

**b)** La AGIT efectuó una fundamentación adecuada sobre los hechos y la normativa aplicable al caso, vinculada con la valoración de los antecedentes administrativos; el presente caso versa sobre el tratamiento de las Actualizaciones de las Inversiones Permanentes y su incidencia en la determinación de la base imponible del IUE, trámite en el que analizó los ingresos observados por Actualización de las Inversiones Permanentes, evidenciando que la Administración Tributaria, observó Bs6.175.405.- por ajuste por valoración del VPP de Inversiones Permanentes, registrado como ajuste en el patrimonio, proveniente de la diferencia de Bs73.666.282.- (setenta y tres millones, seiscientos sesenta y seis mil, doscientos ochenta y dos bolivianos) y Bs67.490,87.- (sesenta y siete mil, cuatrocientos noventa 87/100 bolivianos) del Balance General al 31 de marzo de 2013 y al 31 de marzo de 2012, respectivamente.

**c)** Con referencia a la variación de los certificados de aportación valuados al costo histórico, de Bs206.142.- (Gestión 2012) a Bs70.992.- (Gestión 2013), ésta disminución se debe al registro de la cuenta "Provisión por Desvalorización" de Bs108.576.- (ciento ocho mil, quinientos setenta y seis bolivianos), proveniente de la actualización de las acciones telefónicas, que el nivel jerárquico decidió actualizar las inversiones correspondientes a acciones telefónicas de la Cooperativa de Telecomunicaciones de La Paz (COTEL) y de la Cooperativa de Teléfonos Automáticos de Santa Cruz (COTAS).

**d)** La variación de las Acciones valuadas a VPP de Bs67.284.735.- (sesenta y siete millones, doscientos ochenta y cuatro mil, setecientos treinta y cinco bolivianos) en la Gestión 2012 a Bs73.595.290.- (setenta y tres millones, quinientos noventa y cinco mil, doscientos noventa bolivianos) en



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

la Gestión 2013, se debe –según reporte de los estados financieros–, al Incremento/Decremento en las cuentas correspondientes a la participación en las empresas AIDISA Bolivia S.A. de Bs5.517.282.- (cinco millones, quinientos diecisiete mil, doscientos ochenta y dos bolivianos), Banco Industrial S.A. de Bs49.241.- (cuarenta y nueve mil, doscientos cuarenta y un bolivianos), Los Tajibos de Bs181.581.- (ciento ochenta y un mil, quinientos ochenta y un bolivianos) y Alianza Vida de Bs586.062.- (quinientos ochenta y seis mil, sesenta y dos bolivianos) y decremento en Bolivian American Tobacco Co. S.A. de Bs23.611.- (veintitrés mil, seiscientos once bolivianos); totalizando una variación de Bs6.310.556.- (seis millones, trescientos diez mil, quinientos cincuenta y seis bolivianos).

e) Respecto a la revisión del Libro Mayor de la cuenta 10401001-Acciones, sostiene que el sujeto pasivo registró dos asientos de apertura que totalizan Bs67.490.877,30.- (sesenta y siete millones, cuatrocientos noventa mil, ochocientos setenta y siete 30/100 bolivianos), que coincide con el valor total de la Nota 9 Inversiones Permanentes del Balance General al 31 de marzo de 2012. Además, se evidencia el registro de cinco asientos contables: el primero, con el Número de Transacción: 1224-3144 por Bs777.138.- (setecientos setenta y siete mil, ciento treinta y ocho bolivianos); el segundo, con la transacción N° 1224-3150 por Bs3.592.445.- (tres millones, quinientos noventa y dos mil, cuatrocientos cuarenta y cinco bolivianos); el tercero, con la transacción N° 1224-3331 por Bs26.574.- (veintiséis mil, quinientos setenta y cuatro bolivianos); el cuarto con N° 1224-3334 por Bs1.924.838.- (un millón, novecientos veinticuatro mil, ochocientos treinta y ocho bolivianos); y, el quinto con N° 1224-3344 por Bs16.135.- (dieciséis mil, ciento treinta y cinco bolivianos). Las cinco transacciones registradas totalizan un importe de Bs6.310.556.- (seis millones, trescientos diez mil, quinientos cincuenta y seis bolivianos), monto que fue considerado por el sujeto pasivo como Ingresos No Imponibles.

f) En cuanto al supuesto daño fiscal causado al demandante, éste daño económico sólo puede ser considerado como consecuencia de un acto cometido por un servidor público que se beneficia indebidamente con un recurso público y en consecuencia, emerge de un proceso por responsabilidad por la función pública previsto en el art. 28 y siguientes de la Ley N° 1178, situación que no se adecuaba en lo absoluto al presente

caso, toda vez que lo resuelto por la AGIT, no responde a un proceso por la función pública, sino a un proceso regulado por la Ley N° 2492, que en instancia jerárquica conoció la impugnación de un acto administrativo emitido por la misma administración ahora demandante; extremos respaldados con jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y Tribunal Constitucional Plurinacional.

**Petitorio.-** El demandado solicita que se declare **improbada** la demanda, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto.

## **II. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA**

**1.-** La Gerencia GRACO-LP del SIN, emitió la Orden de Fiscalización N° 14990100248 de 16 de junio de 2014, contra la Compañía Industrial de Tabacos S.A. (CITSA), vinculada al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) e IUE, por los periodos fiscales de abril de 2012 a marzo de 2013, notificada al sujeto pasivo el 8 de septiembre de 2014 (fs. 3 y 10, Carpeta 1 de los Antecedentes Administrativos).

**2.-** Mediante Vista de Cargo N° 32-0271-2015 de 4 de septiembre de 2015, la Administración Tributaria calificó la conducta del contribuyente de forma preliminar como Omisión de Pago, prevista en el art. 165 de la Ley 2492, sancionado con el 100% del tributo omitido; acto administrativo notificado al sujeto pasivo el 24 de septiembre de 2015 (fs. 2.346 a 2.432 y fs. 2.433, Carpetas 12 y 13 de los Antecedentes Administrativos).

**3.-** La Administración Tributaria emite la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 de 21 de diciembre de 2015, contenida en el CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RD/0049/2015, que resuelve: **a)** Declarar la inexistencia de tributo omitido, al no existir diferencia en el ICE e IUE – Beneficiarios del Exterior, en los periodos fiscales abril de 2012 a marzo de 2013. **b)** Determinar de oficio las obligaciones impositivas por el IVA de abril de 2012 a marzo de 2013, IT de abril, mayo, julio, octubre de diciembre de 2012 y de enero a marzo de 2013 e IUE por la Gestión fiscal con cierre marzo de 2013, habiendo omitido el pago de impuesto por Bs4.174.789.- (cuatro millones, ciento setenta y cuatro mil, setecientos ochenta y nueve bolivianos). **c)** Calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándolo a pagar una multa igual al 100% del tributo omitido, equivalente a 1.076.979.- UFV's (un millón, setenta y seis





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

mil, novecientos setenta y nueve Unidades de Fomento a la Vivienda). **d)** Declarar pagado el importe de Bs3.016.504.- (tres millones, dieciséis mil, quinientos cuatro bolivianos) por el total del IVA por los periodos fiscales de abril a diciembre de 2012 y de enero a marzo de 2013, pago a cuenta del IT por los periodos fiscales abril, mayo, julio, octubre y diciembre de 2012 y enero, febrero y marzo de 2013 e IUE por la gestión fiscal con cierre a marzo de 2013 por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, calculado al 21 de diciembre de 2015 (fecha de pago), pagos verificados en el Sistema Integrado para la Administración Tributaria denominado SIRAT-II. **e)** Sancionar con 12 multas de 150.- UFV's (ciento cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda), 12 multas de 300.- UFV's (trescientas Unidades de Fomento a la Vivienda), 12 multas de 450.- UFV's (cuatrocientas cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda), y la multa de 3.000.- UFV's (tres mil Unidades de Fomento a la Vivienda), haciendo un total de 13.800.- UFV's (trece mil, ochocientas Unidades de Fomento a la vivienda). **f)** Declarar pagadas las multas por incumplimiento de deberes formales, por el importe de Bs28.680.- (veintiocho mil, seiscientos ochenta bolivianos), equivalentes a 13.500.- UFV's (trece mil, quinientas Unidades de Fomento a la Vivienda), pagos verificados en el SIRAT-II. **g)** Intimar al contribuyente al pago de Bs7.451.049.- (siete millones, cuatrocientos cincuenta y un mil, cuarenta y nueve bolivianos), equivalentes a 3.553.397.- (tres millones, quinientas cincuenta y tres mil, trescientas noventa y siete Unidades de Fomento a la Vivienda), por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, conforme el art. 47 de la Ley N° 2492 (fs. 15.246 a 15.317, Carpeta 77 de los Antecedentes Administrativos).

**4.-** El 18 de enero de 2015, el contribuyente formula **recurso de alzada** contra la Resolución Determinativa N° 17-1744-2015 de 21 de diciembre de 2015 (fs. 148 a 164, Anexo Más Antecedentes Administrativos 1) y la ARIT, pronuncia la **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016** de 30 de mayo, que **revoca parcialmente** la Resolución Determinativa, deja sin efecto el IUE de 426.605.- UFV's (cuatrocientas veintiséis mil, seiscientos cinco Unidades Fomento a la Vivienda), más intereses y sanción por omisión de pago; y, mantiene firme el IUE omitido de 834.138.- UFV's (ochocientas treinta cuatro mil, ciento treinta y ocho Unidades de Fomento a la Vivienda), más intereses, así como la sanción

por omisión de pago de 1.569.205.- UFV's (un millón, quinientas sesenta y nueve mil, doscientas cinco Unidades de Fomento a la Vivienda) por la gestión fiscal 2013 (abril de 2012 a marzo de 2013) (fs. 258 a 274 del Anexo Más Antecedentes Administrativos 2).

**5.-** Formulados los **recursos jerárquicos** por la Gerencia GRACO-LP del SIN (fs. 282 a 286 del Anexo Más Antecedentes Administrativos 2) que petitiona revocar totalmente la Resolución de Alzada y por el contribuyente (fs. 339 a 358 vta. del Anexo Más Antecedentes Administrativos 2) que solicita la revocatoria parcial de la decisión de la ARIT, en lo que se refiere a las observaciones por Ingresos No Declarados por Actualización de Inversiones, la AGIT emite la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016** de 29 de agosto, que **revoca parcialmente** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016 de 30 de mayo, dejando sin efecto 834.140.- UFV's (ochocientos treinta y cuatro mil, ciento cuarenta Unidades de Fomento a la Vivienda), más intereses y sanción por omisión de pago por ese monto, manteniendo firme y subsistente el IUE omitido de 426.604.- UFV's (cuatrocientas veintiséis mil, seiscientas cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda), más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE por la gestión que cierra a marzo de 2013 de 1.161.670.- UFV's (1.995.810.- UFV's menos 834.140.- UFV's), conforme lo previsto en el art. 212 inc. a) parágrafo I del Código Tributario boliviano (fs. 583 a 607 del Anexo Más Antecedentes Administrativos 3).

**6.-** La Gerencia GRACO-LP del SIN, solicita la **rectificación y aclaración** de la Resolución Jerárquica y la AGIT mediante Auto Motivado AGIT-RJ 0063/2016 de 15 de septiembre, declara **no ha lugar** la solicitud, manteniendo firme y subsistente en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto (fs. 28 a 30 vta. del expediente).

### **III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

Del análisis del contenido de la demanda contenciosa administrativa de la Administración Tributaria, se evidencia que la misma impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto, pronunciada por la AGIT, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0418/2016 de 30 de mayo, que a su vez, revocó parcialmente la Resolución Determinativa 17-1744-2015 de 21 de diciembre, pronunciada por la Gerencia GRACO-LP del SIN, dejando sin



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

efecto 834.140.- UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por ese monto, manteniendo firme y subsistente el IUE omitido de 426.604.- UFV más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE por la gestión que cierra a marzo de 2013, de 1.161.670 UFV (1.995.810.- UFV menos 834.140.- UFV). La pretensión de la Administración Tributaria en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a determinar si la AGIT obró correctamente a momento de determinar el IUE, levantando el reparo establecido por la Administración, por la Actualización de Inversiones Permanentes.

#### **IV. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL PERTINENTE**

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto.

##### **Sobre el debido proceso**

En cuanto al derecho al debido proceso, consagrado por el art. 115.II de la Constitución Política del Estado (CPE), constituye una garantía constitucional que abarca los presupuestos procesales mínimos que rigen un proceso judicial, administrativo o corporativo, vinculados a todas las formas propias del mismo y a las leyes preexistentes, para materializar la justicia con base en la igualdad de condiciones de los sujetos intervinientes, de conformidad con el art. 119.I de la Ley Fundamental; el debido proceso tiene dos perspectivas; de un lado, se trata de un derecho en sí reconocido a todo ser humano; y de otro, es una garantía jurisdiccional a favor de toda persona para asegurar el ejercicio de sus derechos en las instancias administrativas, jurisdiccionales o jurisdicciones especiales.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: *“En opinión de esta Corte, para que exista «debido proceso legal» es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”.*

## **Sobre el proceso contencioso administrativo y el contenido de la demanda contenciosa administrativa**

El art. 778 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975), establece que: *“El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

El proceso contencioso administrativo constituye una vía ordinaria en la que la sentencia deberá pronunciarse sobre la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado o considerado ilegal, ello previo agotamiento de la vía administrativa, es decir, de los recursos de alzada o revocatoria y jerárquico, a través de la existencia de una resolución de recurso jerárquico o en su caso, de aquella que ponga fin a la vía administrativa.

Dada la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste las características de un juicio de puro derecho en única instancia, cuyo objeto es declarar probada o improbadamente la pretensión del demandante, con la consecuencia de mantener firme la decisión jerárquica o en su caso revocar y resolver la problemática conforme corresponda en derecho; en consecuencia, éste Tribunal Supremo de Justicia, deberá realizar el control judicial de legalidad sobre dicha resolución de la máxima autoridad ejecutiva o resolución que ponga fin a la vía administrativa; en esa labor, se debe analizar si la resolución contiene violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la Ley, todo ello con base en los argumentos fácticos y de derecho expuestos en la demanda.

De ello se infiere que el pronunciamiento que vaya a emitir éste Tribunal, estará vinculado a la normativa desglosada por el demandante como ley inobservada, interpretada erróneamente o aplicada indebidamente y a los hechos fácticos de la problemática formulada en la vía judicial; en consecuencia, para que éste Tribunal ejerza el control de legalidad respectivo, el demandante deberá exponer con claridad qué normas fueron aplicadas incorrectamente y de qué forma corresponden ser interpretadas o aplicadas al caso concreto, ello implica que en el contenido de la demanda contenciosa administrativa tendrá que existir el respectivo nexo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de causalidad entre los hechos y la normativa invocada como violentada, interpretada erróneamente o aplicada indebidamente.

Al respecto, éste Tribunal, en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, estableció: "...este Tribunal Supremo, en la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración en afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad son la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, aspecto que impide a este tribunal entrar al análisis de fondo de la acción...".

#### **Sobre el Impuesto a las Utilidades de las Empresas**

El art. 36 de la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria (Texto Ordenado, Complementado y Actualizado al 30 de abril de 2014), crea el IUE sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la Ley y su Reglamento, para ello, los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que les permita obtener sus estados financieros, deben presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que conste la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de los mismos y mantenimiento de la fuente que los genera. La Reglamentación establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por su parte, el art. 47 de la citada Ley N° 843, establece que la utilidad neta será la resultante de deducir la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente; además, el art. 7 y 8 del DS N° 24051 de 31 de diciembre de 2005, denominado Reglamento al Impuesto sobre las utilidades de las Empresas, prevé que para determinar la utilidad neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y

servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y en su caso para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la Ley y el Reglamento; y, que dentro de los gastos necesarios se considerarán 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.

El art. 31 del DS N° 24051, establece que: "(Base imponible).- *El sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto. El monto resultante, determinado de acuerdo al Artículo 7° del presente reglamento, constituirá la Base Imponible del impuesto*".

### **Sobre la Valuación de Inversiones Permanentes**

La Norma de Contabilidad N° 7 del Colegio de Auditores de Bolivia de 16 de junio de 1994, prevé el "método del valor patrimonial proporcional" llamado también "método de la participación" para la valuación de Inversiones Permanentes; conforme se consigna en ésta Norma de Contabilidad, se entiende por valor patrimonial proporcional al resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponde a la empresa inversora. En caso de que el patrimonio de la sociedad emisora se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas sin derecho por sobre su valor nominal en caso de liquidación, el valor patrimonial proporcional de las acciones ordinarias se calculará sobre el monto del patrimonio neto menos el capital preferido y los dividendos acumulativos de las acciones preferidas.

Al respecto de éste método de medición, el autor del Libro "Valor Patrimonial Proporcional - Estados Contables Consolidados", Aldo Celso, (Pag13, Valoración Patrimonial), sostiene que: "*Se entiende por valor patrimonial proporcional al resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponde a la empresa inversora. En caso de que el patrimonio de la sociedad emisora se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas sin derecho por sobre su valor nominal en caso de liquidación, el valor patrimonial proporcional de las acciones ordinarias se calculará sobre el monto del*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

*patrimonio neto menos el capital preferido y los dividendos acumulativos de las acciones preferidas”.*

#### **V. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO**

Con base en el análisis jurídico legal y jurisprudencial contenido precedentemente y la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde realizar el control judicial de legalidad sobre la Resolución Jerárquica vinculada a la determinación del IUE.

#### **Sobre el contenido de la demanda contenciosa administrativa**

Del análisis del contenido de la demanda contenciosa administrativa se evidencia que la misma contiene únicamente los argumentos de hecho, empero omite la normativa supuestamente vulnerada, interpretada erróneamente o aplicada indebidamente; no existe el nexo de causalidad entre los hechos y la Ley supuestamente aplicada indebidamente. La demanda contiene un detalle de los actos administrativos, de los argumentos expuestos en la vía administrativa y de lo resuelto por la Administración Tributaria, empero no contiene el nexo de causalidad entre dichos hechos con la normativa considerada vulnerada o aplicada de manera incorrecta; es más, de la lectura de los recursos de alzada y jerárquico formulados por el contribuyente, se evidencia el desglose y expresión de agravios con base en la normativa respectiva con el nexo de causalidad necesarios entre ambos; es decir, el ahora demandante no precisa la ley o norma interpretada erróneamente o aplicada indebidamente.

#### **Sobre la determinación del IUE de la AGIT**

Consta en el Papel de Trabajo de fs. 1.825, elaborado por la Administración Tributaria, el acápite “Otros Ingresos No Declarados IUE Gestión 2013”, observando Bs2.173.828.- debido a que el importe declarado en el Anexo 7 como Ingreso No Imponible, corresponde a la Actualización de Inversiones según registros contables verificados; además, que a fs. 1.890, en el acápite “Información sobre Ingresos y Gastos computables para la determinación del IUE”, la cuenta Ingresos por Inversión Ajustado” consigna Bs6.310.555,80.- y se califica como

“Ingresos No Imponibles”; por otro lado, que a fs. 1.891 en la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión” se establece un saldo acreedor de Bs4.136.727,90.- con un “Cálculo Auxiliar” que determina que el monto de Bs6.310.555,80.- está conformado por Bs4.136.727,90.- como saldo de la “Cuenta 60501010” y Bs2.173.828.- correspondientes a la “Actualización de Inversiones” de fs. 1.892, conforme se registra como saldo acreedor en el Libro Mayor de la “Cuenta 60502011 Actualización de Inversiones”.

Ahora bien, de una revisión de la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión”, claramente se establece que el saldo de Bs4.136.727,90.- está compuesto por 4 transacciones (3144 de Bs777.138.-, 3150 de Bs1.594.215.-, 3334 de Bs1.749.239.- y 3344 de Bs16.135.-); desglosando los mismos tenemos que el Comprobante Contable N° Tran:1224-3144, consigna un rendimiento de inversiones que de manera correcta se debita en la “Cuenta 10401001 Acciones” por Bs777.138.- y también acredita a la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión” los mismos Bs777.138.-; el Comprobante Contable N° Tran:1224-3150, tiene un rendimiento de inversiones en AIDISA que también se debita en la “Cuenta 10401001 Acciones” por Bs3.592.445.- y acredita a la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión” por Bs1.594.215.- y a la “Cuenta 30103007 Ajuste en valoración en VPP AIDISA” Bs1.998.230.-; por su parte, el Comprobante Contable N° Tran:1224-3334, registra el complemento por rendimiento de inversiones en AIDISA que se debita en la “Cuenta 10401001 Acciones” por Bs1.924.838.- y de igual forma acredita a la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión” Bs1.749.239.- y a la “Cuenta 30103007 Ajuste en valoración en VPP AIDISA” Bs175.599.-; y, finalmente, el Comprobante Contable N° Tran: 1224-3346 que constituye una reclasificación de “Cuenta ajuste a VPP de AIDISA” por Bs2.173.828,80.- que se acredita de igual forma a la “Cuenta 60501011 Actualización de Inversiones” consignando los Bs2.173.828,80.-.

De ello se infiere que el sujeto pasivo aplicó la Norma de Contabilidad N° 7 desglosada precedentemente; además respaldó éste método de medición con las notas de respuesta de las empresas en las que tiene participación accionaria, estableciendo un total de “Inversiones Permanentes” de Bs6.310.556.- según consta en el Cuadro de fs. 12.591 a 12.597, monto que también fue consignado en el Estado de resultados de 31 de marzo de 2013, en la “Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión” por Bs4.136.727.- y





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en la "Cuenta 60501011 Actualización de Inversiones" por Bs2.173.828,80.- (Otros Ingresos).

El sujeto pasivo, consignó los montos por "Inversiones Permanentes" y por "Ingresos por Inversión", en valor negativo y clasificó los mismos como "Ingresos No Imponibles", ello en aplicación del art. 31 del DS N° 24051, que prevé que están excluidas de la base imponible del IUE, las rentas percibidas de otras empresas como distribución, siempre y cuando, la empresa distribuidora sea sujeto pasivo del IUE.

Ahora bien, en cuanto al monto de Bs4.136.727.- fue registrado en la "Cuenta 60501010 Ingresos por Inversión" y corresponde a rentas de otras empresas que constituyen distribución; mientras que la suma de Bs2.173.828,80.-, se registró erradamente en la "Cuenta 60501011 Actualización de Inversiones", sin considerar que esta actualización afecta a una Cuenta de Resultados y que no se encuentra excluido del IUE según prevé el art. 31 del DS N° 24051, que refiere únicamente a las rentas percibidas, no así a las Actualizaciones.

En ese contexto, la variación de las acciones valuadas a Valor Patrimonial Proporcional de Bs6.175.405.-, se debe al incremento y decremento en las cuentas correspondientes a la participación de otras empresas como sostiene la AGIT, no corresponde a la Actualización (valoración) de Inversiones Permanentes; además, la AGIT no confunde lo que es una Valoración (actualización) con lo que es un Ingreso por Inversión (rendimientos), sino por el contrario, aplica correctamente el art. 31 del DS N° 24051, porque son Ingresos No Gravados del IUE y los Bs2.173.829.- corresponden a Valoraciones del Valor Patrimonial Proporcional (VPP), fueron declarados como Ingresos No Gravados.

En ese contexto, se establece que la AGIT, al pronunciar la Resolución impugnada revocando parcialmente la Resolución de Alzada y dejando sin efecto 834.140.- UFV's, más intereses y sanción por omisión de pago y mantener firme el IUE omitido de 426.604.- UFV's, más intereses y sanción por omisión de pago por el IUE de la gestión que cierra marzo de 2013, de 1.161.670.- UFV's determinados por la Administración Tributaria contra CITSA, resuelve la expresión de agravios contenida en los recursos de alzada interpuestos por el contribuyente y jerárquico formulados tanto por el contribuyente como por la Gerencia GRACO-La Paz del SIN, con la motivación y fundamentación necesarias para la validez de dicha decisión,

respetando el debido proceso en su elemento defensa en proceso, como el derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada, aspectos que en el procedimiento administrativo que nos ocupa, han sido debidamente observados por la AGIT.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, en única instancia, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 40 vta., presentada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2016 de 29 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por Secretaría de Sala, procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal y sea con nota de atención.

**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

*Abog. María Cristina Díaz Sosa*  
MAGISTRADA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*Esteban Miranda Terán*  
Lic. Esteban Miranda Terán  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA	
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA	
Sentencia N°	117
Fecha:	30 de Octubre de 2019
Libro Tomas de Razón N°	1

Ante mí:

*María del Rosario Vilar Guillere.*  
SECRETARIA DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*Abog. Claudia St. Castellón Marsilla*  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA 1ra. DEL  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA