



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Handwritten notes at the top of the page, partially illegible.

Handwritten initials or marks in the top right corner.

SALA PLENA

22-3-15
17:70

SENTENCIA: 124/2015.
FECHA: Sucre, 24 de marzo de 2015.
EXPEDIENTE: 709/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: EMELSA Bolivia Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por EMELSA Bolivia Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General (STG).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 50 a 62, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto (fojas 185 a 197 del anexo 1); la contestación de fojas 93 a 95, la réplica de fojas 99 a 102, dúplica de fojas 108 a 110 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que se apersona Fernando Gutiérrez Moscoso en representación de EMELSA Bolivia Ltda. (EMELSABOL LTDA.), en virtud del Testimonio de Poder N° 253/2007, otorgado por ante la Notaría de Fe Pública N° 25, quien luego de una extensa relación de antecedentes, manifiesta que interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto, debido a que la misma lesiona y ocasiona perjuicio a los intereses de la empresa que representa, solicitando que en sentencia sea anulada y en su mérito se anulen la Resolución STR-CBA/0231/2008 de 5 de junio, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba y la Resolución Determinativa N° 155/2007 de 24 de diciembre, emitida por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos, en base a la fundamentación siguiente:

En referencia al fundamento jurídico de la Resolución impugnada, señala que sostiene su criterio de confirmación de la Resolución de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional, en el análisis desarrollado en relación con el art. 42 de la Ley N° 843.

Agrega por otra parte, que para el Superintendente Tributario General, el inc. a) del art. 43 de la norma citada, aclara que la determinación de las utilidades derivadas de la exportación e importación de bienes y servicios se rige por principio, en el entendido que las utilidades provenientes de la exportación de bienes y servicios son totalmente de fuente boliviana.

Sobre el particular, hizo referencia a que en la Resolución del Recurso Jerárquico, se sostiene que los servicios financieros prestados por entidades no financieras como en el caso presente, se encuentra implícita la comprensión en sentido que los préstamos que pudieran ser otorgados, son servicios financieros, "...en los cuales la prestación es el otorgamiento de capitales a un tercero cuya contraprestación es el pago de intereses, vale decir la generación de utilidades o rendimientos a través del dinero." Que en el caso de autos, EMELSA Bolivia Ltda., otorgó un préstamo a la empresa chilena EMEL S.A. (agencia en las Islas Caimán), cuyo beneficio son los intereses percibidos por la suma de Bs. 3.821.912 constituyéndose en

ganancia por el servicio financiero y que fueron incorrectamente declarados por EMELSA Bolivia Ltda., como no imponibles a efectos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), empresa cuya naturaleza no corresponde a la de entidad financiera.

Luego, respecto del concepto de fuente boliviana en el Código Tributario, indica que el carácter territorial o extraterritorial de la utilidad, depende directamente del lugar donde se ubique la fuente que le da origen, es decir, si se encuentra dentro o fuera del país. Cita al respecto el art. 42 de la Ley N° 2492 y el art. 31 del DS N° 24051, para afirmar que éste último establece que para la determinación de la base imponible del impuesto, el sujeto pasivo debe excluir las rentas de fuente extranjera, ya que ellas no forman parte de la base imponible del IUE.

Más adelante cita el art. 43 de la Ley N° 843, que según sostiene fue derogado por el numeral segundo de las Disposiciones Finales de la Ley N° 2493 de 4 de agosto de 2003, publicada al día siguiente y vigente en consecuencia a partir del 5 de agosto de 2003; sin embargo, continúa manifestando que esta norma derogada, pero vigente en las gestiones 2001 y 2002, es la base de sustentación que recogió el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) para fundamentar que los intereses correspondientes al préstamo referido constituyen rentas gravadas.

Indica posteriormente, que corresponderá probar en el presente proceso contencioso administrativo, que el préstamo efectuado no constituye una exportación de bienes o servicios y menos un servicio financiero, sino una inversión de capital en el exterior, constituida por un contrato de préstamo con las características propias de lo que representa esta institución jurídica.

Posteriormente, en relación con el acuerdo de préstamo suscrito entre EMEL SABOL Ltda. y la sucursal de empresas EMEL S.A. en las Islas Caimán, refiere que su versión en español se encuentra de fs. 51 a 55 de antecedentes administrativos (anexo 1), para referirse luego a la tasa de interés, plazos, forma de pago, para concluir que dicho documento se constituye en un pagaré, no debiendo considerarse el mismo un servicio financiero sino un acuerdo de préstamo o mutuo, por lo que pretender que un contrato de préstamo suscrito entre dos entidades de derecho privado pueda ser considerado como un "servicio financiero", atenta contra la sana crítica y la razonabilidad en la interpretación de las normas jurídicas, citando al respecto la Sentencia Constitucional N° 1846/2004-R de 30 de noviembre, y afirmando que de este modo la Superintendencia Tributaria General desnaturalizó la interpretación del inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843.

Expresa que no existe servicio financiero alguno en el contrato de préstamo, por lo que manifiesta que se trata de una afirmación arbitraria de parte del Superintendente Tributario General al emitir la Resolución ahora impugnada.

Dice que los servicios financieros sólo pueden ser prestados dentro del marco establecido en el Título Tercero, Capítulo Primero de la Ley General de Bancos, es decir, solamente pueden ser prestados por bancos. Señala que dentro del alcance del Código Tributario con referencia a situaciones



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

definidas por otras normas jurídicas --art. 58 y siguientes de la Ley General de Bancos- sin remitirse ni apartarse expresamente de esta, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica (art. 8 del Código Tributario).

En relación con lo anterior, indica que el significado que más se adapta a la realidad económica es el retorno al principio de territorialidad de la fuente boliviana, cuya excepción, establecida por el inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843, fue derogada por el numeral Segundo de las Disposición Final de la Ley N° 2493. Reitera más adelante que los ingresos obtenidos fueron generados fuera del territorio boliviano, es decir, que el prestatario se encuentra fuera de Bolivia y utiliza el capital fuera del territorio boliviano. Sostiene al respecto, que la Superintendencia Tributaria Regional de Cochabamba, al resolver el recurso de alzada que fuera deducido, reconoció que la operación fue constituida a través de un documento de préstamo y no uno de prestación de servicios.

Manifiesta más adelante, que la Administración Tributaria no probó que el hecho generador se hubiese perfeccionado en Bolivia y que las Superintendencias Regional de Cochabamba y la General, confundieron el acto jurídico de préstamo con exportación de servicios que no existió, ya que EMELSA Bolivia Ltda. no es una entidad de intermediación financiera. Argumenta posteriormente, que aun en el supuesto no admitido, que se hubiera tratado de un servicio financiero, no es admisible considerar que los intereses generados constituyan una contraprestación, lo cual es injusto e inequitativo, atentando contra el principio de proporcionalidad, respecto de lo cual citó la SC N° 1294/2006-R de 18 de diciembre.

A manera de conclusión, reitera el demandante: **1)** Que se trata de recursos no gravados, los que no tienen por qué ser incluidos en las declaraciones juradas al no ser objeto del impuesto; **2)** Que el contrato de préstamo suscrito no constituye exportación de servicios y menos servicios financieros; **3)** Que se vulneró el principio de razonabilidad y de la sana crítica al desnaturalizar la interpretación del inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843; **4)** Que se debe aplicar el principio de la realidad económica, vinculado en este caso a la territorialidad, inserto en el art. 8 del Código Tributario; **5)** Que no se ha probado que el hecho generador se hubiese perfeccionado en Bolivia y que no constituye una exportación, como tampoco un servicio financiero; **6)** Que no pueden ser considerados los intereses del préstamo como honorarios de un supuesto servicio financiero, lo que atenta contra el principio de proporcionalidad.

Concluye el memorial de demanda en el que señala que habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto, solicitando se declare la nulidad de la misma por ser atentatoria a sus intereses legítimos; y en su mérito, se anulen también, la Resolución STR-CBA/0231/2008 de 5 de junio de 2008, pronunciada en recurso de alzada, como asimismo la Resolución Determinativa N° 155/2007 de 24 de diciembre, dictada por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

CONSIDERANDO II: Que por providencia de fs. 65 se admitió la demanda contencioso administrativa, corriéndose en traslado a la autoridad

demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, y remita los antecedentes de la resolución impugnada, debiéndose citar a la autoridad demandada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

Cumplida la diligencia señalada el 26 de febrero de 2009 mediante cédula, como consta por el formulario de fs. 85, apersonado Rafael Rubén Vergara Sandoval, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de impugnación Tributaria, quien por memorial de contestación negativa a la demanda, refiere en síntesis lo que sigue:

Respecto a las alegaciones efectuadas por el demandante, sobre la inclusión en los estados financieros de una cuenta de ingresos no gravados, los cuales no tienen que ser incluidos en las declaraciones juradas, ya que el contrato de préstamo suscrito no constituye un servicio financiero, confundiendo el hecho con exportación de servicios y que EMELSABOL Ltda. no es una entidad de intermediación financiera, indica que con carácter previo se debe aclarar que el caso versa sobre la aplicación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por la gestión que cerró al 31 de diciembre de 2002, por lo que corresponde la aplicación de las normas de la Ley N° 843, vigentes antes de las modificaciones y derogaciones establecidas en la Ley N° 2493 de 2 de agosto de 2003.

Cita los arts. 42 y 43 de la Ley N° 843, con la aclaración que se trata del texto anterior a las modificaciones dispuestas por la Ley N° 2493 e indica que conforme a ellas, constituyen objeto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), las utilidades provenientes de la prestación de servicios, comprendiendo los servicios financieros prestados por entidades no financieras.

Precisa más adelante que los préstamos son servicios financieros en los que la prestación es el otorgamiento de capitales a un tercero, cuya contraprestación es el pago de intereses, es decir, la generación de utilidades por la colocación de dinero procedente de una empresa establecida en el territorio nacional, como ocurre en el caso presente. Manifiesta que el préstamo otorgado por EMELSA Bolivia Ltda. a la empresa Chilena EMEL S.A., constituye un servicio financiero por el cual los intereses percibidos fueron de Bs. 3.821.912, que constituyen la ganancia obtenida por el servicio señalado y que fueron incorrectamente declarados como no imponibles.

Citando la definición de exportación contenida en el Diccionario de Economía y Finanzas de Carlos Sabino, expresa que los rendimientos generados por EMELSA Bolivia Ltda., por préstamos realizados al exterior, constituyen exportación de servicios que por mandato del art. 43 de la Ley N° 843, vigente a la fecha del hecho generador, son totalmente de fuente boliviana, pues el capital se generó y procede de territorio boliviano. Cita posteriormente el inc. c) del art. 49 de la Ley N° 843, en relación con las exenciones dispuestas sobre la aplicación del IUE, concluyendo que los argumentos expuestos por la empresa demandante carecen de sustento técnico jurídico.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En relación con el argumento que el significado que se dé en la norma, debe adaptarse a la realidad económica, adoptando el principio de territorialidad de la fuente boliviana, cita el art. 8 de la Ley N° 2492 y aclara que el crédito nació en territorio boliviano, lo que se verifica del documento de préstamo que cursa de fs. 42 a 46 de antecedentes administrativos, que tiene como finalidad la generación de rendimiento a través de la percepción de una tasa de interés, pagadera al vencimiento de cada préstamo y que como consta en los registros y estados financieros de la empresa, son recursos de fuente boliviana, registrados contablemente como rendimientos de la empresa demandante.

Concluye el memorial de contestación a la demanda, expresando que la demanda interpuesta por EMEISA Bolivia Ltda. carece de sustento jurídico-tributario y que en consecuencia no existe agravio que se le hubiera causado al demandante con la resolución del recurso jerárquico erróneamente impugnada; por lo que solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto.

Posteriormente, consta en el expediente la presentación de la réplica (fs. 99 a 102), en la que el demandante reitera los argumentos de la demanda, corriéndose en traslado para la réplica según se constata por la providencia de fs. 104.

En cumplimiento de la providencia señalada, la entidad demandada presentó el memorial de réplica de fs. 108 a 110, en el que reitera el contenido de la contestación a la demanda, acompañando la Resolución Suprema N° 00241 de 2 de abril de 2009, de nombramiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria Interina (AGIT), como copia de su acta de posesión, documentos que cursan de fs. 106 a 107, en base a los cuales se tiene por apersonado a Rafael Rubén Vergara Sandóval, según se evidencia de lo providenciado a fs. 112, determinándose que al no haber nada más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que el proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, 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 del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

CONSIDERANDO IV: 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* radica en determinar si el préstamo otorgado por EMELSA Bolivia Ltda. a la empresa chilena EMEL S.A. (Agencia en las Islas Caimán), constituye un servicio de intermediación financiera y en consecuencia un servicio exportado, por el que se convierte en un hecho gravado por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), considerando que las normas cuya vulneración se acusa son el inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843 y el art. 8 del Código Tributario, Ley N° 2492, en relación con el principio de razonabilidad y la sana crítica.

El caso de autos, se desarrolló a partir de la emisión de la Vista de Cargo N° 399-39071000007-43/07 de 19 de noviembre de 2007, derivada de la Orden de Verificación Interna N° 39071000007, correspondiente al Operativo N° 100 de 7 de noviembre de 2007, en virtud de lo cual la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 255/2007 de 24 de diciembre, por evasión del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por el período que cerró al 31 de diciembre de 2002.

Inicialmente, como consta por el Informe de fs. 36 a 38 del anexo 2, suscrito por el Contador de EMELSA Bolivia Ltda., ésta en 1 de junio de 2000, prestó a la empresa chilena EMEL S.A., la suma de \$us. 13.764.979,16 y como resultado de la operación señalada, durante la gestión 2002, EMELSA Bolivia Ltda. percibió ingresos por la suma de Bs. 3.821.912, indicando el referido informe que *"...por su naturaleza de ser ingresos de fuente extranjera, no están sujetos a ningún tributo en Bolivia, en función al principio de 'la fuente'".*

Por otra parte y en relación con lo anterior, como el propio demandante acepta y reconoce, se ejecutó el acuerdo de préstamo de dinero (fs. 42 a 48 del anexo 2), entre EMELSA Bolivia Ltda. y la empresa chilena EMEL S.A., por el que se determinó que *"...el Prestatario pagará intereses al Prestador sobre el saldo de capital vencido de cada préstamo efectuado..."*, es decir, que la operación de préstamo, reportaría un rendimiento en favor de EMELSA Bolivia Ltda., que en los hechos como reconoce la propia empresa y lo expresó en su estado de resultados correspondiente a la gestión 2002, se tradujo en ingresos por la suma de Bs. 3.821.912.

Ahora bien, el texto del art. 42 de la Ley N° 843, señala: *"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"*.

Por su parte, el inc. a) del art. 43 de la norma referida, vigente al momento anterior a su modificación por la Ley N° 2493 de 4 de agosto de 2003, porque es el que se encontraba vigente en el momento del hecho, respecto de la determinación de las utilidades derivadas de la exportación e importación de bienes y servicios, es el que sigue: *"a) Las utilidades provenientes de la exportación de bienes y servicios son totalmente de fuente boliviana."*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Del texto del art. 42 de la Ley N° 843, citado líneas arriba, se debe entender por principio de fuente, la potestad del Estado de gravar todos los actos u operaciones llevadas a cabo dentro de los límites de su territorio, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes, ni el lugar de celebración de los contratos; sin embargo, la primera parte de la norma referida, señala: "*En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes...*", por lo que la interpretación del mismo debe ser realizada en relación con lo dispuesto por el inc. a) del art. 43 en el caso presente, el que como se transcribió en el acápite anterior, dispone que la exportación de bienes y servicios, son totalmente de fuente boliviana.

En el caso presente, EMELSA Bolivia Ltda. realizó un préstamo de dinero a favor de la empresa chilena EMEL S.A., el que se constituye en un servicio financiero, prestado a través de una institución no financiera; es decir, que tomando en cuenta que un servicio se constituye en un conjunto de actividades que desde el punto de vista económico se hallan orientadas a resolver las necesidades de un cliente, en la especie, la empresa prestadora contribuyó a resolver una necesidad de orden financiero de la empresa prestataria, o dicho en otras palabras, le facilitó los recursos financieros que precisaba con fines de inversión o de gasto, acordando como contraprestación el pago de una tasa de interés o rendimiento por la utilización del capital.

Continuando con lo precedentemente señalado, como en el caso en análisis el préstamo fue otorgado a una empresa extranjera, al tenor de lo dispuesto por el inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843, se trató indudablemente de la exportación de un servicio, tomando en cuenta que el capital fue generado y tenía origen en Bolivia, aun cuando EMELSA Bolivia Ltda. no se encuentre constituida como institución de intermediación financiera, pero en los hechos ese fue el papel que cumplió, ya que este tipo de intermediación no es otra cosa que la disposición del ahorro que una persona o empresa constituye, en favor de otra que necesita o requiere de los recursos con fines de gasto o inversión, a cambio de una tasa de interés que se convierte en ganancia.

Ahora bien, en los términos expresados, EMELSA Bolivia Ltda. obtuvo una utilidad por el préstamo que efectuó a favor de la empresa chilena EMEL S.A., que además la expresó en su estado de resultados correspondiente a la gestión 2002, por lo que esa utilidad, en virtud de las normas vigentes en ese momento, se encontraba gravada por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), valga la reiteración, aun cuando la empresa prestadora no sea una institución de intermediación financiera.

En cuanto a la interpretación del art. 31 del DS N° 24051, Reglamento del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, respecto de la base imponible del impuesto luego de la determinación de la utilidad neta, refiere: "***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." (Las negrillas son añadidas).

En virtud de lo anterior y en el entendido que la interpretación de las normas debe ser sistemática, tomando en cuenta que en el presente caso se trata de un decreto reglamentario de la ley, la disposición citada señala claramente que se excluirán del cálculo de suma o compensación de los resultados de las distintas fuentes productoras de renta boliviana, las rentas de fuente extranjera y las percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo del impuesto; es decir, que se presentan dos condiciones. La primera, que se trate de rentas en carácter de distribución y la segunda, dependiente de la anterior, que la empresa distribuidora de esas rentas (utilidades), sea sujeto pasivo del impuesto, lo que en el presente caso no es aplicable, pues los Bs. 3.821.912, percibidos por EMELSA Bolivia Ltda. no fueron producto de distribución de utilidades (rentas), sino de la obtención de las mismas, producto de un préstamo otorgado a EMEL S.A.

Sobre la derogatoria del art. 43 de la Ley N° 843 por la de igual jerarquía N° 2493 de 4 de agosto de 2003, queda claro que la Disposición Final Segunda de ésta última, derogó la referida norma, siendo aplicable a partir del 5 de agosto de 2003. Debe recordarse que el caso en análisis se trata de la aplicación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) por los rendimientos obtenidos en el ejercicio fiscal que cerró al 31 de diciembre de 2002, razón por la que la derogatoria señalada no encuentra aplicabilidad en el presente proceso.

Respecto de la alegación desarrollada sobre el hecho que corresponderá probar en el presente proceso contencioso administrativo, que el préstamo efectuado no constituye una exportación de bienes o servicios y menos un servicio financiero, sino una inversión de capital en el exterior, constituida por un contrato de préstamo con las características propias de lo que representa esta institución jurídica. Es al demandante a quien corresponde probar que el hecho del préstamo otorgado a una empresa extranjera, no constituyó la exportación de un servicio y por tanto tampoco se convirtió en un hecho impositivamente gravable; sin embargo, él mismo afirma que se trató de una inversión de capital en el exterior, a través de un contrato de préstamo, con las características propias de esta institución jurídica; es decir, que el propio demandante plantea una contradicción, pero aceptando que se trató de una inversión de capital, que lógicamente produjo utilidades a su favor.

Otro argumento desarrollado por el demandante, es el que se refiere a que el acuerdo, cuya copia cursa de fs. 51 a 55 del anexo 1, que determina las condiciones del préstamo, como tasa de interés, plazo y forma de pago, manifestando posteriormente que se trata de un pagaré, por lo que no debe ser considerado un servicio financiero sino un acuerdo de préstamo o mutuo por lo que pretender que un contrato de préstamo suscrito entre dos entidades de derecho privado sea considerado un servicio financiero, atenta contra la razonabilidad y la sana crítica, independientemente de la denominación que se pretenda otorgar a tal documento, en los hechos es un acuerdo y un acuerdo es un contrato; y este contrato, por su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

naturaleza, es de préstamo de dinero efectuado por EMELSA Bolivia Ltda. a favor de EMEL S.A., por el cual percibió intereses que se traducen en utilidades.

Sobre el principio de razonabilidad y el contenido de la SC N° 1846/2004-R de 30 de noviembre, que aunque se refiere a la razonabilidad en la determinación de los honorarios profesionales del profesional abogado, señala *"Este principio de razonabilidad tiene como finalidad preservar el valor justicia en las resoluciones, normas y en los actos tanto públicos como privados, y tiene su fundamento en el art. 229 de la CPE, que determina que los principios, garantías y derechos reconocidos por la Constitución, no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio ni necesitan de reglamentación previa para su cumplimiento; norma que determina la exclusión de la arbitrariedad no solamente en la creación de las normas, sino en la interpretación y aplicación de las mismas, permitiendo ejercer la dimensión crítica de los valores superiores."*

Es decir que el principio invocado por el demandante, encuentra aplicación cuando determina que los principios, garantías y derechos reconocidos por la Constitución, no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio ni necesitan de reglamentación previa para su cumplimiento; principio inserto en el art. 109 de la CPE (2009), respecto del cual no fundamentó y menos probó que fuera evidente que hubiera sido vulnerado. Adicionalmente, sobre la sana crítica, al decir de Heberto Amilcar Baños, *"...las reglas de la sana crítica 'no son otras que las de la lógica, basadas en la ciencia, en la experiencia y en la observación, que conducen al juez a discernir lo verdadero de lo falso' (...) se trata de 'criterios normativos (reglas, pero no jurídicas) que sirven al hombre normal, en una actitud prudente y objetiva (sana), para emitir un juicio de valor (...) acerca de una cierta realidad."* En el caso en estudio, el demandante no fundamenta ni prueba cómo, por qué y de qué manera hubiera sido vulnerado este principio, cuando más bien la interpretación desarrollada por la Autoridad Jerárquica fue correcta, en base a la naturaleza de la operación, razones por las que no se encuentra que fuera evidente que se hubiera desnaturalizado la interpretación del inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843. Respecto del art. 8 de la Ley N° 2492 en relación con el principio de realidad económica, sobre la base de la afirmación que los ingresos obtenidos fueron generados fuera del territorio boliviano, es decir, que el prestatario se encuentra fuera de Bolivia y utiliza el capital fuera del territorio boliviano, cabe aclarar:

El parágrafo II del art. 8 de la Ley N° 2492, dispone: *"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..."*. De acuerdo con la cita que precede, el demandante de manera tácita alude al Código de Comercio, sin remitirse ni apartarse expresamente de él, aunque tampoco señala una base normativa en la que se sustente el acuerdo de préstamo de fs. 51 a 55, habiéndose interpretado el mismo, precisamente en el sentido que más se adapta a la realidad económica, como un servicio de intermediación financiera, aun sin tener las características de tal, pues en los hechos, intermedió recursos (capital generado y que tenía origen en Bolivia) a favor de un tercero en el exterior,

recibiendo como contraprestación un rendimiento (intereses que ingresaron como utilidades de la empresa en Bolivia).

Prosiguiendo con los juegos de palabras en la pretensión de lograr una confusión semántica, al señalar el demandante que la Superintendencia Tributaria Regional de Cochabamba, al resolver el recurso de alzada reconoció que la operación fue constituida a través de un documento de préstamo y no uno de prestación de servicios, no queda duda que en este caso se prestó un servicio a través de un contrato de préstamo, que como ya se reiteró, fue constituido a través de la intermediación de recursos financieros, que no es otra cosa que disponer de un capital generado en Bolivia, a favor de un tercero en el exterior, a cambio de la percepción de una tasa de interés, por lo que se trata de un hecho generador de tributos, derivado de la utilización y disposición del capital originado en Bolivia y cuyos rendimientos fueron expresados en el estado de resultados de EMELSA Bolivia S.A. como utilidades obtenidas en la gestión 2002.

Sobre el principio de proporcionalidad expresado en la SC N° 1294/2006-R de 18 de diciembre, el que hubiera sido vulnerado al considerar que los intereses generados por el préstamo constituyan una contraprestación, lo cual es injusto e inequitativo, debe aclararse primero, que el demandante tiene la carga procesal de probar su acusación, lo que en el caso presente no aconteció; pero además, respecto del principio invocado, la Sentencia Constitucional aludida señala: *"Por consiguiente, cuando se establezca el respeto del principio de proporcionalidad, se podrá llegar al principio de justicia material. El principio de justicia material o verdaderamente eficaz se opone a la aplicación formal y mecánica de la ley en la definición de una determinada situación jurídica. Exige, por el contrario, una preocupación por las consecuencias mismas de la decisión y por la persona que es su destinataria, bajo el entendido de que aquella debe implicar y significar una efectiva concreción de los principios, valores y derechos constitucionales."* No obstante, es importante considerar que el supuesto fáctico del que partió la Sentencia citada, es totalmente distinto del que plantea en este caso el demandante, porque ella se refiere a la desproporción en las garantías constituidas respecto de un préstamo de dinero y el posterior proceso ejecutivo que se siguió.

En el caso de autos no se produjo la aplicación mecánica de la ley, sino que se la aplicó correctamente a un hecho incontestable, y que está constituido por la operación de préstamo realizada y los intereses percibidos como utilidad, sobre la cual la empresa demandante debe tributar, en virtud de la aplicación del inc. a) del art. 43 de la Ley N° 843, vigente al momento en que se produjo el hecho generador.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto de 2008, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 62, interpuesta por Fernando Gutiérrez Moscoso, en representación legal de la empresa EMELSA Bolivia Ltda., contra la Superintendencia Tributaria General; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0440/2008 de 18 de agosto de 2008, pronunciada en recurso jerárquico por la Superintendencia Tributaria General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en aplicación del art. 141 del DS N° 29894 de 7 de febrero de 2009.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Merjado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Sunturá Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Magaña Mendivil Bejaranc
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

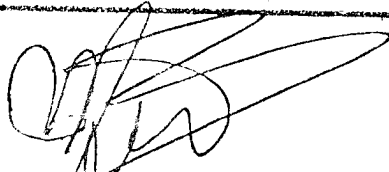
GESTIÓN: ...2015.....

SENTENCIA N° 124 ... FECHA ... 24 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ... 1, 2015.....

Conforme

VOTO DISIDENTE:



Abog. Sandra Marcela Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA