

# AUTO SUPREMO N:127/2013

## FECHA AUTO:

SALA PLENA

SENTENCIA: 127/2013.

EXP. N°: 423/2006.

PROCESO: Contencioso Administrativo.

PARTES: Interpuesto por la Cooperativa de Enseñanza y Servicios de Cochabamba Ltda. c/  
Superintendencia Tributaria General.

FECHA: Sucre, dieciséis de abril de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por Cooperativa de Enseñanza y Servicios Cochabamba Ltda., representada por Elizabeth Fiorilo de Pozo, contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 69 a 71, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0245/2006 de 6 de septiembre de 2006, emitida por la Superintendencia Tributaria General, respuesta de fs. 103 a 109, la réplica, los antecedentes procesales;

y

CONSIDERANDO I.- El actor interpone demanda contra la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0245/2006, solicitando nulidad de la Resolución Determinativa GRACO N° 86/2005 de 5 de diciembre de 2005 pronunciada por la Gerencia Distrital Cochabamba de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, con los argumentos que se sintetizan:

Que como consecuencia de la fiscalización de que fue objeto la Cooperativa de Enseñanza y Servicios Cochabamba Ltda. por parte de la Gerencia Distrital Cochabamba de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, referido a los impuestos IVA e IT por los periodos de octubre a diciembre de la gestión 2001, se emitió la Resolución Determinativa GRACO N° 86/2005 de 5 de diciembre de 2005 basada en una ilegal depuración de crédito fiscal, habiéndose incurrido en interpretación y aplicación de normas civil, laboral y tributaria, aplicándosele cargas tributarias, dejando de lado aquellas que por su vinculación jurídica previamente tuvieron que ser apreciados desde el marco jurídico laboral y social, para determinar la generación de hechos impositivos.

Aduce que el pago por aguinaldos e indemnización al personal docente de conformidad a los arts. 47 de la Ley 843 y del Reglamento del Impuesto a las Utilidades, es considerado deducible del IUE, como gastos resultantes de contrato de trabajo que está dentro de la normativa laboral y social, los docentes son acreedores a beneficios de desahucio, indemnización por el tiempo de prestación de servicios, primas, aguinaldos, vacaciones y otros.

El accionante apoya su demanda en el art. 2 del Decreto Ley de 29 de enero de 1952, que establece que la contratación de personal docente destinado a establecimientos particulares de enseñanza, debe estipular el pago correspondiente a diez meses, dos de vacación y aguinaldo; y que sus contratos contemplan estas especificaciones dispuestas.

Que el art. 3 de la Ley de 18 de diciembre de 1994, dispone la percepción de aguinaldo a los sujetos a contrato y que perciben remuneraciones en moneda extranjera, salvo estipulaciones en contrario, por lo que en los contratos con los profesionales que le prestan sus servicios se dispuso esta salvedad, además que la jurisprudencia ha establecido que un contrato a plazo fijo o determinado, como en el caso en examen, da lugar a la indemnización, aguinaldo y primas, no así al desahucio, declara también que efectuó los pagos correspondientes.

Sostiene su pretensión en el hecho de que por haber efectuado las retenciones impositivas de la Ley, el pago de aguinaldos e indemnización no puede ser tomado como gasto deducible, y que sobre los demás

gastos efectuados, como pasajes y otros, que indican no tener respaldo contable, estos cumplen con las disposiciones propias de la materia, en observación a lo establecido en el art. 8 de la Ley 843 y D.S. 21530 correspondería su apropiación, no habiéndose incumplido con la RA 05-43-99 puesto que las notas fiscales serían válidas por ser emitidas por contribuyentes vigentes, no pudiendo ser estas objeto de depuración.

Por lo que con los argumentos expuestos, interpone demanda contra la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0245/2006 de 6 de septiembre de 2006 emitida por el Superintendente Tributario General solicitando nulidad de la Resolución Determinativa GRACO N° 86/05.

CONSIDERANDO II. Admitida la demanda mediante proveído de fs. 78 y corrida en traslado a la autoridad demandada, es respondida a fs. 103 a 109, con los argumentos allí contenidos, con la réplica del demandante de fs. 113 a 114 y habiéndose emitido Auto Supremo N° 283/2007 por el que se rechaza la solicitud de suspensión de los efectos de la resolución impugnada, no teniendo más que tramitar, por proveído de 18 de julio de 2008, se decreta autos para sentencia que se pasa a analizar. Es de razonamiento elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que fundan la hacienda pública, como es lógico, que sin tales elementos el Estado fenecería, pues si existen los obligados para contribuir tales elementos, es ineludible que lo hagan, así como necesario es que la observancia de ese deber se ajuste a la Ley y en ningún caso se incurra en omisión, considerado como ilícito.

Dentro de las funciones que el Estado Plurinacional debe cumplir, está el de otorgar servicios a su pueblo, que son de diversa índole y que implican gastos que se sustentan de una hacienda pública suficiente, por ello éste tiene que ser razonable para exigir los tributos atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población, en materia impositiva, lo es en función a los principios de igualdad y transparencia, entre otros; este equilibrio debe ser precautelado para hacer posible la función del Estado, que es su razón de ser para lograr la convivencia social armónica mediante la aplicación normativa de la materia. Es así que la carga de aportar los elementos que van a integrar la hacienda pública nos corresponde a todos quienes estamos en posibilidades de hacerlo y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, igualmente todos colaboramos para integrarla, en consecuencia quien sí recibe tales beneficios y no colabora, es considerado antagonista social.

La vida económica del Estado se sustenta en los obligados con el pago de las contribuciones, es decir, la nutren todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal; en consecuencia, si alguien afecta esa vida económica incumpliendo su deber fiscal afecta a todos los que si cumplen con el interés colectivo de contribuir a la hacienda pública, de tal afectación nace el poder fiscal, como expresión o manifestación del "poder de imperio del Estado", en virtud al cual éste impone tributos, siempre sujetos al ordenamiento jurídico, carácter propio del Estado Constitucional de Derecho.

CONSIDERANDO III. Reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia (art. 10. I Ley N° 212), corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia General Tributaria y la Administración Tributaria. En el caso presente, la controversia radica en determinar si los pagos efectuados por la empresa por el concepto de aguinaldos e indemnización a su personal docente son o no deducibles para el RC-IVA e IUE. En este marco, y la compulsa de los antecedentes adjuntos a la demanda, se establece lo siguiente: Que en los gastos de la cuenta por beneficios sociales no se ha demostrado el cumplimiento del Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA) como debería serlo para constituirse en gasto deducible, por lo que la imputación de estos beneficios al personal independiente constituye gasto no deducible. Siendo contrasentido que el demandante haya convenido en los contratos de prestación de servicios profesionales que fueran de naturaleza enteramente civil, encontrándose sujetos al IVA, IT, e IUE, lo que denota que la verdad material sobre la situación jurídica laboral de éstos es de materia ajena a la finalidad del análisis normativo en el caso de autos y que en base al principio de primacía de la realidad pueden ser objeto de estudio en materia social, lo que no desvirtúa la esencia de la materia

tributaria en análisis correspondiente al presente contencioso administrativo que se resuelve, puesto que de conformidad a lo determinado por los arts. 19 de la Ley 1340 y 14 de la Ley 2492 que disponen que los acuerdos entre particulares en materia tributaria no son oponibles al fisco sin perjuicio de su eficacia al ámbito que le corresponda.

El art. 11 del DS 24051 señala que para la deducción de las remuneraciones contenidas en ese artículo- entre los que se encuentran remuneración al factor trabajo que para su deducción- impone una condicionante de demostrar la aplicación del régimen complementario al Impuesto al Valor Agregado sobre dichos importes, incluyendo además otros tipos de remuneración así como gastos y contribuciones efectivamente realizados en favor del personal dependiente emergentes del cumplimiento de leyes sociales o convenios colectivos de trabajo; es así que la administración tributaria en proceso de fiscalización verificó la ausencia de respaldos con los comprobantes de depósito de las retenciones que tuvieron que ser efectuadas por el sector patronal, ello para poder acreditar los pagos realizados por la compra de bienes y servicios a los sujetos comprendidos en el último párrafo del art. 3 del D.S. 24051, carencia que hace inviable la deducción intentada por el actor.

La presente resolución se circunscribe al análisis del hecho imponible de acuerdo a las normas tributarias vigentes y no en base a consideraciones contractuales de particulares de supuesta naturaleza civil, que en contrasentido es alegada por el demandante para instar la deducibilidad con argumentos de derecho laboral, lo que convierte no solo su petitorio en anfibológico, sino que pretende el tratamiento del hecho generador de la misma manera, lo que sería inconducente a lograr una resolución congruente, puesto que los contratos suscritos por el demandante incluso pretenden excluir de seguridad social a sus trabajadores, no obstante que esta es universal y obligatoria para los trabajadores, lo que hace discordante e incoherente con la pretensión de la demanda; que en el caso de autos, se pretenda la aplicación de una norma eminentemente laboral como es el Decreto Ley 16187 de 16 de febrero de 1979, ya que la naturaleza de ésta es, precisamente, el precautelar derechos laborales, que el contribuyente con estipulaciones de naturaleza civil pretende desconocer paradójicamente, intentando hacerlos prevalecer, oponiéndolos ante la administración tributaria, siendo que esta polémica no es objeto ni materia del presente contencioso administrativo.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0245/2006 de 6 de septiembre de 2006 contiene valoración objetiva y exacta de los antecedentes administrativos y fue emitida cumpliendo la normativa legal tributaria citada, no ha encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, conforme a los fundamentos expuestos desestimar la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia en nombre del pueblo boliviano, en ejercicio de lo establecido en el art. 10 de la Ley N° 212 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 71, interpuesta por la Cooperativa de Enseñanza y Servicios Cochabamba Ltda.

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

Esta Sentencia es dictada en Sucre capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dieciséis días del mes de abril de dos mil trece años.

No interviene el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por encontrarse en viaje oficial.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Jorge Isaac von Borries Méndez.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán

MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina

MAGISTRADA

Darwin Vargas Vargas

Secretario de Sala Plena