



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Tupiza 024/2015 de 11/02/2015  
H. D. T. S. I de 12/02/15

10/02/15

**SALA PLENA**

*Resolución de Superintendencia*

**SENTENCIA:** 142/2014.  
**FECHA:** Sucre, 8 de agosto de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 449/2007.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital I Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General  
**MAGISTRADA RELATORA:** Rita Susana Nava Duran

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital I Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 37, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0295/2007 de 28 de junio de 2007, emitida por Superintendencia Tributaria General; contestación de demanda de fs. 53 a 56; réplica de fs. 76 a 78; dúplica de fs. 82 a 85 y el informe de la Magistrada Relatora Rita Susana Nava Durán.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital I Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Pedro Juan Carvajal Sarmiento, en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0295/2007 de 28 de junio de 2017 y se mantenga subsistente la Resolución Sancionatoria 448/06 de 1 de septiembre de 2006, bajo los siguientes argumentos:

1. Producto del control de información se detectó que el contribuyente Industrias Alimenticias La Moderna S.R.L., ha incumplido con la presentación del Estado de Cambios en la Situación Financiera y del Estado de Resultados Acumulados, correspondientes a la gestión que ha cerrado a 31 de marzo de 2006, conforme establece la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0015-02.
2. La Resolución de Recurso Jerárquico, vulneró los aspectos establecidos sobre la presentación de los Estados Financieros, puesto que los mismos tienen conceptualización y contenido diferente y no se asimilan analógicamente como pretende la Superintendencia Tributaria General, respecto a la documentación que hace a los Estados Financieros. Es así que el Estado Acumulado es diferente al Estado de Evolución del Patrimonio y por otra parte, el Estado de Cambios en la Situación Financiera, es un estado diferente al Estado de Flujo de Efectivos, no se trata de términos sinónimos, ya que: 1) El Estado de Resultados Acumulados, es un estado financiero básico que refleja la evolución del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

saldo de resultados (no asignados) en una gestión; 2) El Estado de Evolución del Patrimonio, es un estado financiero básico que demuestra y explica la variación en cada una de las cuentas del patrimonio de un ente económico durante un período; 3) El Estado de Cambios en la Situación Financiera, es un estado financiero básico que revela los movimientos en el capital de trabajo de un ente económico durante un período; y 4) El Estado de Flujo de Efectivo, es un estado financiero básico que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación.

3. El núm. 3. 6 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, establece como deber formal la elaboración y presentación de Estados Financieros en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones y por otro lado, la Resolución Normativa de Directorio 10-001-02, se constituye en la norma específica que reglamenta la presentación de dichos Estados Financieros, con dictamen de auditoria externa y la información sobre la situación tributaria del contribuyente, que en su núm. 5 (Anexos), dispone que deben ser presentados por los sujetos obligados a llevar registros contables, incluyendo lo siguiente: 1) Balance General; 2) Estados de Resultados de Pérdidas y Ganancias; 3) Estado de Resultados Acumulados; 4) Estado de Cambios de la Situación Financiera; y 5) Notas a los Estados Financieros.
4. El contribuyente incumplió la Resolución Normativa de Directorio 10-0001- 02, así como lo determinado por el Colegio Departamental de Auditores que en su Boletín Informativo BIA N° 21 –Año 5, aclaró la forma de presentación de los mencionados Estados Financieros con Dictamen de Autoría Externa y la información sobre la situación tributaria del contribuyente. Asimismo, se incumplió la Resolución Normativa de Directorio 10-0021- 02, que señala los alcances de las contravenciones tributarias, clasificando y detallando los deberes formales que los sujetos pasivos deben cumplir, así como las sanciones aplicables ante el incumplimiento de las mismas. Los Estados Financieros deben ser presentados ante la Administración Tributaria, conforme a la normativa tributaria vigente en este caso, el art. 36 del Decreto Supremo N° 24051 y Resolución Normativa de Directorio 10-0021- 02.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 29 de noviembre de 2007 (fs. 49) y corrido traslado a la Superintendencia Tributaria General representada por Rafael Rubén Vergara Sandoval, éste responde a la demanda negativamente (fs. 53 a 56), solicitando se declare improbada, con los siguientes fundamentos:

1. El art. 47 de la Ley N° 843, establece que para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

Estados Financieros de cada gestión elaborados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios, debiendo presentar los sujetos pasivos junto con la declaración jurada, los siguientes documentos: a ) Balance General; b) Estado de Resultados (Perdidas y Ganancias); c) Estado de Resultados Acumulados; d) Estados de Cambios de la Situación Financiera, c) Notas a los Estados Financieros. Consiguientemente, los Estados Financieros deben ser elaborados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en ese entendido, el art. 48 del DS 24051, establece que previa autorización de la Secretaria de Hacienda, la Administración Tributaria pondrá en vigencia con carácter general mediante normas administrativas la aplicación de las normas técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia. Es así, que la Resolución Administrativa 05-0015-01 de 11 de abril de 2001, resuelve autorizar la vigencia de la norma de Contabilidad N° 11, información esencial requerida para una adecuada exposición de Estados Financieros, que establece que la información mínima requerida son: los Estados Financieros Básicos, Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Evolución del Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo (Cambios de la Situación Financiera), Componentes del Balance General, Revelaciones en los Estados Financieros y las Notas e Información Financiera Complementaria.

2. De los Estados Financieros de Industrias Alimenticias La Moderna S.R.L., se puede evidenciar que se encuentra el Estado de Flujo de Efectivo por los ejercicios terminados al 31 de marzo de 2006 y 2005, pudiéndose observar que de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, este estado también se denomina Estado de Cambios de la Situación Financiera, según el punto 5-d) del Reglamento para la presentación de Estados Financieros con Dictamen de Auditoría y la Norma de Contabilidad N° 11, dicho Estado de Cambios contiene la información esencial requerida, pudiendo denominarse entonces de las dos formas indistintamente.
3. Respecto al Estado de Evolución del Patrimonio Neto, se evidencia que éste fue emitido con el dictamen del auditor independiente y muestra específicamente en la tercera columna los resultados acumulados, asimismo expone la evolución de los resultados del periodo comprendido desde el saldo registrado al 1 de abril de 2004, hasta el saldo registrado al 31 de marzo del 2005 y saldo registrado al 31 de marzo de 2006. De acuerdo al punto 5 inc. c) del Reglamento para la Presentación de Estados Financieros con dictamen de auditoría, también se denomina Estado de Evolución del Patrimonio Neto y contempla los Resultados Acumulados, de conformidad con la norma de Contabilidad 11, emitida por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

autorizada para su aplicación mediante Resolución Normativa de Directorio 05-0015-01. En ese sentido, los Estados Financieros, como culminación del proceso contable que debe obtenerse, según la doctrina son: Balance General, Estado de Perdidas y Ganancias y Estado de Resultados del Patrimonio, este último según el art. 36 del DS 24051 tipificado con el Estado de Evolución de Patrimonio. Debiendo señalarse que parte del Estado de Evolución del Patrimonio, es el Estado de Resultados Acumulados y Estado de Cambios de la Situación Financiera, además estos Estados Financieros deben estar acompañados de sus correspondientes Notas a los Estados Financieros.

4. La Administración Tributaria no ha observado el principio de congruencia con que la Superintendencia Tributaria se pronunció en el Recurso Jerárquico y que es motivo de la presente demanda, siendo que la Resolución de Recurso Jerárquico, contiene la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas en esta instancia, conforme a lo previsto por el art. 211 de la Ley N° 3093 y al no haber sido planteados oportunamente como agravios, los puntos ahora señalados en la demanda contencioso administrativa y no así en los recursos de alzada y jerárquico, se tienen como actos consentidos libre y expresamente, habiendo el ahora demandante, renunciado al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que esta instancia jerárquica se halla impedida de emitir criterio de manera oficiosa.

**CONSIDERANDO III:** Que ejercidos el derecho de réplica y duplica de conformidad al art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del cuerpo legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se establece que el objeto de la controversia es: *"Si se puede considerar en la presentación de Estados Financieros de Industrias Alimenticias "La Moderna" S.R.L. al 31 de marzo del 2006, que el Estado Acumulado es asimilable al Estado de Evolución del Patrimonio e igualmente si el Estado de Cambios de la Situación Financiera es similar Estado de Flujo de Efectivos, en base a la legislación vigente de presentación de Estados Financieros"*.

Una vez analizado el contenido de los actos y Resoluciones Administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- a) En relación al objeto de controversia, es inexcusable señalar que sobre la presentación de Estados Financieros al 31 de marzo del 2006 se encontraban vigentes las siguientes normas: Resolución Administrativa



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

- 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999 y la Resolución Administrativa 05-0015-01 de 11 de abril de 2001. La Resolución Administrativa 05-0041-99, en su art. 36 aprueba las normas de contabilidad que tienen relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, entre ellas y la que interesa a la controversia suscitada, es la NC1 (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), por su parte la Resolución Administrativa 05-0015-01, autoriza la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11 ( Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros).
- b) Establecidas las normas vigentes para la presentación de Estados Financieros al 31 de marzo del 2006, se debe precisar que el párrafo 3 del numeral 3 de la Norma de Contabilidad N° 11 ( Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros), establece que: *“Los estados financieros básicos son: Balance General, Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados), Estado de Evolución del Patrimonio (incluye el de Resultados Acumulados), Estado de Flujos de Efectivo (Cambios en la Situación Financiera) y Notas a los Estados Financieros”*. En la citada norma claramente se incluye en el Estado de Evolución del Patrimonio al Estado de Resultados Acumulados al señalar: *“Estado de Evolución del Patrimonio (incluye el de Resultados Acumulados)”* e igualmente en el Estado de Flujos de Efectivo se incluye al Estado de Cambios en la Situación Financiera, al indicar *“Estado de Flujos de Efectivo (Cambios en la Situación Financiera)”*. De tal forma, que aunque la norma no diferencia entre Estado Acumulado, Estado de Evolución del Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivos, si ordena que se puede y deben incluir en el Estado de Evolución del Patrimonio, el Estado de Resultados Acumulados y en el Estado de Flujo de Efectivos, el Estado de Cambios en la Situación Financiera.
- c) Es necesario también hacer referencia, que la Norma de Contabilidad N° 1 (NC1-Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) en su Capítulo I, Principios Generales, inc. 1) al referirse a los principios generales propuestos, que hacen a la estructura general de los Estados Financieros, en lo relacionado a la materialidad señala: *“Materialidad.- (significación o importancia relativa).- Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general. Desde luego, no existe un línea de marcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

*caso, de acuerdo con las circunstancias teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos o pasivos, en el patrimonio o en el resultados de las operaciones". De tal forma, que en la presentación de Estados Financieros, de acuerdo al principio de significación o importancia relativa, al ponderar la correcta aplicación de los principios y normas debe necesariamente, actuar con sentido práctico, de acuerdo al caso concreto y permite un margen de flexibilidad, sobre todo como en el presente caso, cuando la Norma de Contabilidad N° 11 ordena incluir en los Estados Financieros básicos determinados acápites, partidas o cuentas.*

- d) En el caso de autos de una revisión de los Estados Financieros presentados por Industrias Alimenticias "La Moderna" S.R.L. (fs.73 a 100 del Anexo Administrativo 1) se evidencia que en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, se incluye en la columna cuarta los resultados acumulados y en el Estado de Flujo de Efectivo, al ser el Estado de Cambios en la Situación Financiera donde se obtuvieron los recursos (entradas de efectivo) y donde se aplicaron (salidas de efectivo) o como señala las Normas de Información Financiera (NIF A-5), son Estados Financieros básicos emitidos tanto por las entidades lucrativas, como por las que tienen propósitos no lucrativos y se conforman de 2 elementos: el origen y aplicación de recursos, los elementos señalados de entradas y pagos, se refleja en los Estados Financieros presentados.
- e) Es preciso igualmente mencionar, que el art. 36 del DS N° 24051 al determinar los documentos contables a ser presentados consistentes en: Balance General; Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias); Estados de Resultados Acumulados; Estados de Cambios de la Situación Financiera y Notas a los Estados Financieros, no es contrario a la Norma de Contabilidad N° 11 ( Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros), ya que los documentos contables de Estados de Resultados Acumulados y Estados de Cambios de la Situación Financiera, se encuentran incluidos en el Estado de Evolución del Patrimonio, que incluye el Estado de Resultados Acumulados y el Estado de Flujos de Efectivo, incluye el Estado de Cambios en la Situación Financiera.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el artículo 10.I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 37, interpuesta por la Gerencia Distrital I Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0295/2007 de 28 de junio de



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 449/2007. Contencioso Administrativo. Gerencia Distrital I  
Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Superintendencia Tributaria General

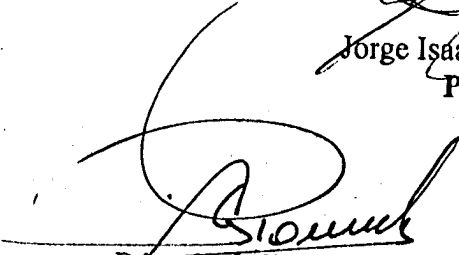
Órgano Judicial

2007, emitida por Superintendencia Tributaria, cuyas atribuciones en la  
materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

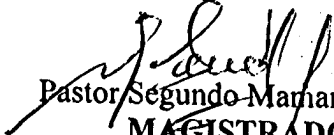
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste  
Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

  
Romulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

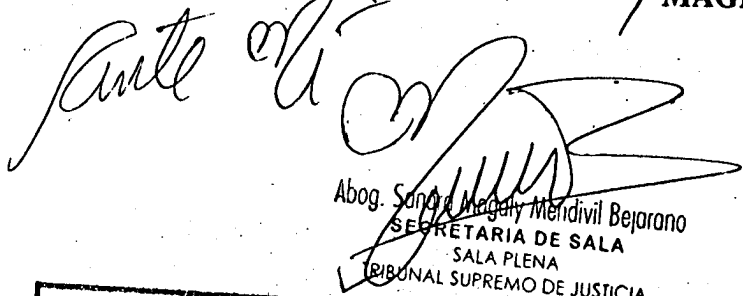
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

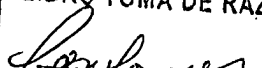
  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Terdoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA  
GESTIÓN: ...2014...  
SENTENCIA N° ...142... FECHA 08/08/2014  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2014...  


  
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA