



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 169/2018.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2018.
EXPEDIENTE: 1247/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: José Antonio Revilla Martínez.

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 62 vuelta de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 66, la contestación de fs. 89 a 94 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 98 a 103 vta. y 106 a 107 vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0320-15 de 26 de junio, Verónica Jeannine Sandi Tapia, en representación del Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro, se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, con los siguientes argumentos:

I.1 Antecedentes de la demanda.

Que, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, fue notificada en fecha 07 de octubre de 2014 con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dentro del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0540/2014, interpuesto por el contribuyente JUAN CARLOS CONTRERAS FERNANDEZ, en representación de GREEN METALS COMERCIALIZADORAY MINERIA S.R.L., y estando dentro del plazo de ley solicita se Revoque la Resolución Determinativa N° 17-00-36-14 de 7 de febrero de 2014, bajo los siguientes argumentos:

La Gerencia Distrital Oruro de Impuestos Nacionales, en uso de sus facultades, mediante Orden de Fiscalización No. 0012OFE00276 y requerimiento de documentación 4003.N° 113594 de fecha 05/09/2012, notificó personalmente, en fecha 01 de octubre de 2012 al contribuyente GREEN METALS COMERCIALIZACION Y MENIRA S.R.L., fiscalización y elementos correspondientes al pago del IUE, por las gestiones octubre,

noviembre y diciembre 2007; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008.

La Resolución Determinativa de fecha 07 de febrero de 2014, signado con el N° 17-00036-14 con CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RD/0005/2014, por la que se establece la deuda sobre base cierta la deuda tributaria UFVs. 26.397.163 (VEINTI SEIS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CIENTO SESENTA Y TRES 00/100 UNIDADES DE FOMENTO A LA VIVIENDA, por concepto de tributo omitido, intereses y multas del 100% por omisión de pago de Impuestos a las Utilidades de las Empresas, y multa de incumplimiento formales.

Resolución que fue impugnada y resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0540/2014, de 14 de julio de 2014 que resuelve revocar parcialmente la resolución determinativa, nuevamente impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, que resuelve Confirmar totalmente la Resolución de Alzada.

I.2. Fundamentos de la Demanda.

Expresa que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, no realizó una correcta aplicación y comprensión de la Ley; toda vez que, en aplicación de la normativa tributaria la AGIT refiere, que se debe considerar por un lado la deducibilidad de las remuneraciones al factor trabajo, fijadas como sueldos y salarios (que incluyen las retenciones de Ley que el empleador está obligado a efectuar a sus dependientes), y por otro, las contribuciones (aportes y/o cotizaciones) efectuadas por parte del empleador en favor de los dependientes a entidades autorizadas, en razón a Leyes sociales.

En este entendido, al efectuarse el pago de salarios, el patrono deducirá las sumas correspondientes sobre impuesto a la renta, los aportes para las cajas de seguro social y los demás aportes que determine la Ley, la Autoridad Judicial competente o los contratos. Adicionalmente a los sueldos y salarios, la norma prevé también la deducción de contribuciones en favor del personal, como ser cotizaciones al seguro social de la Caja Nacional de Salud, (10%), aporte patronal contra riesgo profesional (1,71%) y aporte patronal pro vivienda (2%), sobre los cuales, el empleador está obligado a efectuar las retenciones; por lo que corresponde considerar el total ganado más las cotizaciones laborales.

La Administración Tributaria señala que emitió la Resolución Determinativa N° 17-00036-14, en la cual se procedió a la valoración de los descargos presentados por el Sujeto Pasivo, estableciendo en el concepto Sueldos y Salarios – Aportes Patronales, que se considera como gasto deducible los aportes patronales, del 10% correspondiente al Seguro de Salud de la Caja Nacional de Seguridad Social, el 1.71% correspondiente a la Prima de Riesgo Profesional, para la cobertura de las prestaciones de Invalidez y Muerte de enfermedades o accidentes producidos dentro o por el trabajo así como el líquido pagable.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

La administración Tributaria refiere que se aceptó únicamente como gasto deducible el importe por los siguientes conceptos; sueldos y jornales, aportes patronales, comprobante de pago mensual de aporte (CNS), formulario de pago de contribuciones (AFP), correspondientes a los periodos octubre de 2007 a septiembre de 2008, que asciende a la suma de Bs. 1.356.126,98.

Por otra, señala que emitió la Resolución Determinativa sobre la omisión de pago de impuestos a las Utilidades de la Empresa, de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007- enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008 en consecuencia se establece diferencias a favor del fisco estableciéndose una base imponible sobre base cierta de Bs. 211.160,012 de donde se determina una diferencia a favor del fisco de Bs. 52.790.003 por concepto de impuesto omitido, sin considerar los accesorios de Ley, de acuerdo a lo establecido en el párrafo I del art. 43 de la Ley 2492, considerando la información presentada por el contribuyente Operación Metalúrgicas S.A.(OMSA) referente a comprobantes de egreso y estados de cuenta bancarios respecto a la venta de mineral en el mercado interno realizada por GREEN METALS COMERCIALIZACION Y MINERIA S.R.L., liquidaciones finales de mineral referente a las compras de mineral efectuadas y presentadas por el contribuyente.

I.3. PETITORIO.

Por lo expuesto, solicita se declare PROBADA la demanda contenciosa administrativa.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 89 a 94 vta. y señaló lo siguiente:

Sobre los puntos reclamados por la Administración Tributaria corresponde poner en evidencia que los fundamentos de la demanda y su petitorio (INCONGRUENTES), no tienen respaldo legal ni fáctico.

Señala la AGIT, que el Recurso Jerárquico presentado por la Administración Tributaria, solo tenía un punto de controversia cual era los sueldos, salarios y aportes patronales; pero conforme a los saldos por dichas cuentas fueron registradas por separado, aspecto que no fue aclarado por la Administración Tributaria.

Como respaldo jurídico cita lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley N° 843, que respecto a los ajustes de los Estados Financieros, menciona a los gastos y contribuciones en favor del personal, cuyo criterios de deducibilidad serán determinados en reglamento; de esa manera, el artículo 11 del D.S. N° 24051, establece que las deducciones al factor trabajo incluirán además de todo tipo de retribución que se pague, otros gastos de movilidad y remuneraciones en dinero o en especie originados en Leyes sociales o convenios de trabajo; en tanto que, el artículo 12, inciso c) del citado Decreto Supremo, prevé la deducibilidad de las cotizaciones y

aportes destinados a los servicios de seguridad social, siempre que se efectúen a la entidades legalmente autorizadas.

En aplicación al artículo 42 del D.S. N° 224, que aprueba el Reglamento a la Ley General del Trabajo, al efectuarse el pago de salarios el patrono deducirá las sumas correspondientes al impuesto a la renta, a los aportes para las cajas de seguro social y las demás que determinen las Leyes, la Autoridad Judicial competente o los contratos. En ese sentido, el artículo 21 de la Ley N° 1732, de Pensiones establece que el empleador tiene la obligación de actuar como agente de retención y de pagar las cotizaciones, primas y comisiones deducidas del total ganado de los afiliados bajo su dependencia laboral. El empleador se encuentra obligado a realizar los pagos de primas de riesgo profesional establecidos en la presente Ley y a cubrir los costos del servicio de calificación de riesgo profesional, conforme la normativa señalada corresponde considerar el total ganado más las cotizaciones laborales.

Como resultado de la evaluación de descargos la Administración Tributaria aceptó la deducibilidad de Bs. 1.366.126,98; en cuanto a la remuneración del factor trabajo, solo consideró como gasto deducible el importe de Bs. 1.200.179,36 que constituye el total del líquido pagable a los dependientes(resultante del total ganado menos las deducciones aplicables al dependiente), sin tomar en cuenta que para efectos del gasto corriente, la remuneración deducible comprende el total de la retribución que se pague, en este caso, el importe que corresponde al total ganado por cada uno de los dependientes y que suman un total de Bs. 1.366.126,98, conforme acreditan las planillas de sueldos, por lo que la diferencia de Bs. 166.398,88. (Bs. 1.366.126,98. – Bs. 1.200.179,36) debe ser aceptada como gasto deducible para efectos de la liquidación del IUE conforme disponen los artículos 8,11 y 12 del D.S. N° 24051.

El Recurso de Alzada, como resultado de su análisis considero como gasto deducible los importes de Bs. 54.786.115,19 correspondiente a los gastos de comercialización; Bs. 513.786.115,19 por canon de alquiler COMIBOL; Bs. 1.704.143,90 por retenciones CNS por compras; conceptos que, tal como se dejó establecido, no formaron parte de la impugnación- Recurso Jerárquico, toda vez que la administración tributaria no expreso agravio alguno sobre los mismos, por lo que no corresponde la observación realizada al no haberse planteado en su momento.

II.1. PETITORIO.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014, de 3 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

El 1 de octubre de 2012, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notifico personalmente a Juan Carlos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

0012OFE00276, modalidad fiscalización parcial con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las empresas (IUE) de los periodos fiscales Octubre, noviembre, diciembre 2007, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 2008.

El 1 de octubre de 2013, la Administración tributaria labró Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al proceso de Determinación N° 00075869, por incumplimiento a la presentación de toda la información y documentación requerida durante la Ejecución de Procedimiento de Fiscalización hecho que contraviene EL Art. 70 núm. 6 y 8 de la Ley N° 2492 (CTB), correspondiendo a una multa de 3.000 UFVs. En la misma fecha se emitió el Acta N° 00075870, por incumplimiento en la presentación de toda la documentación solicitada aplicando la multa de 3.000 UFVs.

El 1 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Cite: SIN/GDOR/DF/FE/INF/00020/2013, en el cual establece que en el proceso de Fiscalización constato que el contribuyente no declaró el total de ingresos devengados en la gestión 2008, asimismo, determinó la existencia de facturas que no cumplen la normativa para considerarse como gasto deducible, por lo que procedió a ajustar la Base Imponible del IUE en Bs. 211.160,012, del que surge un Tributo Omitido de Bs. 52.790,003, señala que en el proceso, también se labraron Actas por Contravenciones, que finalmente, establece la deuda tributaria en 87.660.805 UFVs que incluye Tributo Omitido, intereses, sanción por Omisión de pago y la Multa por incumplimiento de Deberes Formales.

El 18 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Carlos Contreras Fernández, representante legal de Green Metals Comercialización y Minería SRL., con la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/FE/VC/00225/2013, de 1 de octubre de 2013, en la que se establece la liquidación previa del Tributo sobre Base Cierta en 87.660.805 UFVs, por impuesto omitido IUE de la gestión 2008, intereses, sanción preliminar de Omisión de Pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales.

El 13 de febrero de 2014, la Administración Tributaria notifico personalmente a Juan Carlos Contreras Fernández, representante legal de Green Metals Comercialización y Minería SRL, con la Resolución Determinativa N° 17-00036-14, de 7 de febrero de 2014, en la cual determina de oficio la deuda tributaria 26.157.771 UFV por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal octubre a diciembre 2007 y enero a septiembre 2008, que incluye Tributo Omitido, intereses y sanción por Omisión de pago, además de la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0540/2014 de 14 de julio de 2014, misma que **revocó parcialmente** la Resolución Determinativa N°17-00036-14 de 7 de febrero de 2014, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio Nacional de Impuestos consecuentemente se mantiene firme y subsistente el

impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) omitido de Bs. 985.243, mas actualizaciones, intereses y sanción por omisión de pago, por la gestión fiscal 200, así como la multa de 6.000 UFVs por incumplimiento de deberes formales y se deja sin efecto el monto de Bs. 14. 299.479, mas actualizaciones, intereses y sanción por omisión de pago, relativo al IUE de la gestión fiscal 2008.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrito Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 1 de julio, pronunciada por la AGIT, que **confirmó** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0540/2014 de 14 de julio de 2014, en consecuencia se revoca parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00036-14, de 7 de febrero de 2014, dejando sin efecto el importe de Bs. 14.299.479 por concepto de Tributo omitido IUE de la gestión fiscal 2008, emergente de la aceptación de gastos deducibles correspondientes a las cuentas Gastos de Comercialización, canon de alquiler COMIBOL, retenciones CNS por compras, sueldos y salarios y aportes patronales, manteniéndose firme y subsistente el tributo omitido por Bs. 985.243 correspondiente al IUE de la gestión fiscal 2008, así como las multas por Incumplimiento de Deberes Formales que alcanzan a 6.000 UFVs.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del Proceso Contencioso Administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si la AGIT comprendió y aplico erróneamente la norma tributaria, puesto que el fin de la norma sería que el total de gastos deducible por concepto de Sueldos y Salarios y Aportes Patronales, también debe considerarse como gasto deducible en aplicación de los artículo 8, 11, 12 del D.S. 24051 y 98 de la Ley N° 2492 (CTB).*

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, hace referencia de manera general a la documental presentada por el sujeto pasivo, con relación a los gastos que hacen deducible por concepto de sueldos y salarios a los tributos contemplados dentro del IUE, según lo establecido en el artículo 81 de la Ley N° 2492 (CTB), para tal efecto se tomó en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

cuenta como aporte patronal el seguro de salud en un porcentaje del 10% pagaderos a la CNS, el 1.71% que se refiere a la prima de riesgo profesional, para cobertura de la prestación de invalidez y muerte de enfermedades o accidentes que ascienden a un monto 1.356.126,98.

La AGIT, señala con referencia a los aportes patronales que el Seguro Social Obligatorio los empoza a la CNS, Riesgos Profesionales y Pro vivienda que realiza la empresa GREEN METALS, constituyen gastos deducibles, por lo que la Administración Tributaria Omite la validación del importe cancelado por aporte patronal a Pro vivienda en su porcentaje de 2% sobre el total de la planilla de sueldos y salarios entregada a la AFP, este hecho de no considerar el total de aporte vulnera los establecido en los artículos 8 y 12 del Decreto Supremo N° 24051 y 47 de la Ley N° 843 (TO).

De lo señalado por la AGIT se tiene que; conforme lo establecido por el artículo 42 del Decreto Supremo N° 224, que aprueba el Reglamento a la Ley General del Trabajo, el patrono deducirá los importes correspondientes que son sujetos de impuestos a momento de realizar los pagos de salarios y deben ser todas las que están determinadas en la Ley.

Por otra parte, se debe contemplar lo manifestado en el artículo 21 de la Ley N° 1732 de Pensiones que señala que el empleador debe fungir como agente de retención a los sueldos y salarios y pagar los mismos importes que fueron objeto de esas retenciones por concepto de cotizaciones, primas y comisiones en favor del trabajador.

En consecuencia y aplicación de los artículos 2, 3 del D.S. 27206, 42 del D.S. N° 224 21 de la Ley N° 1732, que establece que estas deducciones son canceladas por GREEN METALS S.R.L., no solo como agente retención, sino que es un gasto que asume la empresa, en consecuencia se efectivizó y pagó en las instancias respectivas y fueron presentadas en originales esas transacciones realizadas, por cuanto la Administración Tributaria no tiene la razón para no tomar en cuenta en la determinación de la base imponible del IUE como gasto deducible.


V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 62 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 3 de octubre de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


María Cristina Díaz Sosa
DECANA


José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE


Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

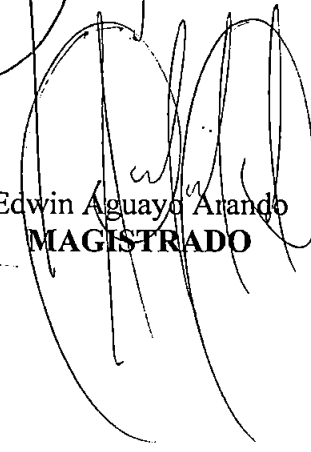

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO


Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO

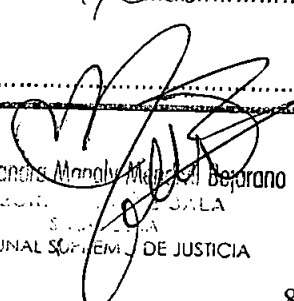

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Olvis Egúez Oliva
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2018.....	
SENTENCIA Nº ...169... FECHA 18 de abril.....	
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ...1/2018.....	
<u>Conforme</u>	
VOTO DISIDENTE:	


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