



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**SALA PLENA**

9-05-16

11:03

**SENTENCIA:** 257/2015.  
**FECHA:** Sucre, 2 de junio de 2015.  
**EXPEDIENTE:** 452/2009.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0220/2009 de 15 de junio de 2008 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fojas 15 a 21, la contestación de fojas 28 a 30, la réplica de fojas 52 a 53 y dúplica de fojas 57 a 58, los antecedentes de la resolución impugnada; y **CONSIDERANDO I:** Que el Gerente de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, al plantear su demanda, expuso en calidad de fundamentos de hecho que dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 3908OVI012, Operativo 391, se procedió a la Fiscalización de las obligaciones tributarias del contribuyente Empresa Corani S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en vigencia correspondientes al IT del periodo fiscal 09/2005, estableciéndose, como resultado de la fiscalización, que el sujeto pasivo no determinó ni pagó el IT de acuerdo a Ley, habiendo compensado dicho gravamen por un monto mayor al IUE, infringiendo así lo dispuesto por los artículos 7 del DS 21532 y 77 de la Ley N° 843.

Indicó que se emitió la Vista de Cargo N° 399-3908OVI0211-/48/08 de 23 de octubre de 2008, donde se determinó un adeudo preliminar de Bs. 39.661 que incluye el tributo omitido actualizado, intereses y sanción por la calificación preliminar de la conducta y que posteriormente, se emitió la Resolución Determinativa N° 46/2008 por un monto de Bs. 40.314 por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa aplicada, que fue notificada el 3 de diciembre de 2008, la cual fue recurrida a través del recurso de alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0056/2009 que revocó totalmente la resolución determinativa, motivo por el cual, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución impugnada en el presente proceso, que confirmó totalmente la resolución de alzada.

Fundamentó su demanda señalando que el problema radica en la interpretación extensiva que efectuó el contribuyente sobre lo dispuesto por el artículo 3 de la RND N° 10-0006-04 quebrantando así la prelación

normativa establecida por el artículo 5 de la Ley N° 2492, la cual fue avalada por la autoridad demandada.

Refirió que si bien la mencionada resolución normativa contempla la posibilidad de mantener el valor de saldos del IUE para la compensación del IT, se puede verificar que la norma citada, en ningún momento dispuso o facultó al sujeto pasivo para compensar los resultantes de ese mantenimiento de valor con el IT, excediendo el IUE efectivamente pagado. Al respecto mencionó, que el artículo 8 del Código Tributario se refiere a los métodos de interpretación normativa tributaria, en ese entendido el artículo 3 de la RDN N° 10-0006-04, no estableció el límite de la compensación producto del mantenimiento de valor que está autorizado, pero sí los artículos 77 de la Ley 843 y 7 del DS 21532, de modo que la interpretación se encontraba sujeta a lo dispuesto por este último artículo que en razón a su jerarquía, exige un resultado restrictivo en el entendido del primero conforme lo advierte al artículo 8 del Código Tributario.

Continuó señalando que más allá del mantenimiento de valor de los saldos del IUE que haya podido efectuar el contribuyente en cumplimiento de esa resolución normativa, el problema se suscitó cuando éste, como resultado de esa operación, terminó compensando el IT por un monto mayor al IUE efectivamente pagado en flagrante violación de los artículos 77 de la Ley 843 y 7 del DS 21532, normas además exigen una interpretación restrictiva de la RDN 10-0006-04.

Mencionó que el formulario 156 correspondiente al Impuesto a las Transacciones es de uso general para las múltiples situaciones de orden tributario que se puedan presentar con relación a este gravamen y no de uso exclusivo para efectuar compensaciones con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, razón por la que el hecho de que existan casillas en los formularios impositivos que prevén operaciones de cálculos, no implica que sea de uso obligatorio para el sujeto pasivo como sugiere la AGIT, más allá de lo que establece la Ley Tributaria que es la última que define su utilización y no simplemente su preexistencia que solo responde a formatos establecidos. Manifestó con la aclaración efectuada y respecto a la casilla 606 correspondiente al inciso C del Rubro 2, el monto que se consigna en ella, en tanto corresponda su uso debe ajustarse a lo que dispone la Ley, consiguientemente la inclusión de esa casilla en el formulario, no importa facultad o atribución y mucho menos su llenado obligatorio. Indicó así como Corani S.A. utilizó la casilla 606 del formulario 156.1 para el mantenimiento del valor sobre el importe del inciso 8 correspondiente al IUE compensado, de conformidad al artículo 3 del RDN N°10-006-04 debió también observar el límite del monto compensable previsto por los artículos 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS 21532.

El artículo 64 del Código Tributario, reconoce a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas administrativas para la aplicación de las normas tributarias sin modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni de sus elementos constitutivos, en observancia a los principios de jerarquía normativa, de legalidad o reserva de ley contempladas en los artículos 5 y 6 del Código Tributario, por ello, la revisión del tenor del artículo 3 de la RDN N° 10-006-04, evidencia que se faculta al contribuyente para aplicar el mantenimiento de valor de los saldos del IUE



para la compensación del IT; sin embargo, no que los montos emergentes de ese mantenimiento de valor podían compensarse con el IT, excediendo y/o por encima del IUE efectivamente pagado.

Mencionó que una cosa es el Impuesto a las Utilidades de la Empresas, cuyo acaecimiento de los hechos generadores gravados por ésta carga determina la existencia de adeudos tributarios y otra muy diferente, es que la ley haya dispuesto que el pago se efectuó por ese concepto, y que pueda ser utilizado por el sujeto pasivo para su compensación con las obligaciones tributarias generales por el IT pero no como un saldo a favor del contribuyente.

Continuó indicando que si bien existían saldos por efecto de la compensación mensual conforme prevé el artículo 77 de la Ley 843 y 7 del DS 21532, dichos saldos no serían a favor del contribuyente, sino del Fisco porque deviene del pago efectivo de un impuesto auto determinado por el mismo sujeto pasivo y que si éste no lo utiliza para su compensación con el IT dentro de un plazo determinado, se consolida a favor del Estado entonces de qué saldo a favor del contribuyente se estaría hablando, de modo que la autoridad demandada, efectuó una incorrecta interpretación del artículo 77 de la Ley N° 843 y del artículo 7 del DS 21532.

Asimismo refirió que la presentación de declaraciones juradas sin efectuar el pago de la obligación o con pagos parciales constituye una contravención tributaria sancionada con el 100% del tributo omitido, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 165 del Código Tributario concordante con el artículo 7 de la RDN N° 10.0037.07; es decir, que cuando el contribuyente no paga la totalidad del monto declarado por concepto del IUE, la Ley sabiamente establece que podrá compensar el monto efectivamente pagado.

Dentro sus conclusiones señaló que se tiene plenamente demostrado que la interpretación y aplicación del artículo 3 de la RDN N° 10-0006-04 está restringida por los artículos 77 de la Ley N° 843 y el artículo 7 del DS 21532, que en virtud a su prelación y jerarquía debieron haber sido observadas y cumplidas por preferencia por el sujeto pasivo.

Por lo expuesto pidió se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución impugnada y se mantenga firme y vigente la Resolución Determinativa N° 39/2008 de 24 de julio de 2009.

**CONSIDERANDO II:** La autoridad demandada respondió en forma negativa la demanda señalando que el artículo 77 de la Ley 843 dispone que el IUE, liquidado y pagado por periodos anuales será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones en cada periodo mensual, en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento en el que deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna. También se refirió al artículo 7 del DS 21532, al artículo 1 de la Ley 2434, a la Resolución Ministerial N° 662 de 21 de octubre de 1996 a efecto de la aplicación de los artículos 77 de la ley 843 y 7 del DS 21532.

Señaló que con la facultad prevista en el artículo 4, inciso b) de la Ley 2166 de 22 de diciembre de 2002 y el artículo 64 de la Ley 2492, la Administración Tributaria emitió la RND10-0006-04 que, en su artículo 3, dispone el mantenimiento de valor para los saldos del contribuyente, compensaciones, arrastre de pérdidas o débito correspondiente a reintegros del crédito fiscal y otros, serán calculados de manera habitual, considerando la variación de la cotización de la UFV, conforme a la fórmula inserta en el mencionado artículo; además para el cálculo del mantenimiento de Valor específico para cada concepto, se deben considerar los parámetros definidos en un cuadro, cuyo tercer campo indica textualmente que para la primera compensación del IUE con el IT, la fecha de la UFV debe considerarse desde el último día hábil del mes en que se pagó el IUE hasta el último día hábil a partir del mes en que se inicia la compensación del IT.

Refirió que si bien los artículos 77 de la Ley 843 y 7 del DS 21532 establecen que el IUE liquidado y pagado efectivamente es considerado como pago a cuenta del IT, dicha deducción no se encontraría limitada al importe efectivamente pagado, sino que corresponde su actualización de conformidad a lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley 2434, el artículo 2 del DS 27028, la Resolución Ministerial N° 662 y la RND 10-0006-04 y que en ese contexto, se infiere claramente que el artículo 3 de la RND 10-0006-04 de ninguna manera infringe la prelación normativa prevista en el artículo 228 de la Constitución Política del Estado abrogada ni los artículos 410-II de la actual Constitución Política del Estado y 5 de la Ley 2492, ya que no crea, ni modifica, ni suprime el mantenimiento de valor, sino que simplemente define los parámetros que se deben utilizar para su cálculo.

Mencionó que la Administración Tributaria emitió la Resolución 05-97-87 en cuyo artículo 1, aprobó el formulario 156-Declaración Jurada mensual del Impuesto a las Transacciones para los sujetos pasivos que desarrollen de forma habitual las actividades señaladas en el primer párrafo del artículo 72 de la Ley 843, y que en su artículo 4, dispone que ese formulario debe ser llenado en todos los rubros y precisamente en el Rubro 2- Crédito deducible, inciso b) (cod. 664), se consigna el IUE compensado (1ª instancia o el saldo periodo anterior) y en el inciso c) (cod. 606), el movimiento del valor sobre el importe del inciso b) que debió ser calculado aplicando las variaciones de la Unidad de Fomento a la Vivienda de acuerdo con el artículo 1 de la Ley N° 2434 y el artículo 2 del DS 27028.

Finalizó solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO III:** Que la presente controversia se circunscribe a determinar si el contribuyente debió aplicar la RND 10-0006-04 solamente o por el contrario debió tomar en cuenta la limitante del artículo 77 de la Ley N° 843 y artículo 7 del DS 21532.

El 5 de mayo de 2008 se notificó al representante legal de la Empresa Corani S.A., con la Orden de Verificación N° 3908OVI0212, Operativo específico IT Modalidad Diferencia entre el IT Compensado y el IUE efectivamente pagado correspondiente a la gestión 2005 habiendo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 452/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de  
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de  
Impugnación Tributaria.

establecido una diferencia de Bs. 14.935 emplazándose también según formulario 7520 a presentar documentación consistente en declaraciones juradas formularios 80, 156 y 400 y boletas de pago ( fs. 2 a 3 antecedentes administrativos cuerpo N° 1).

El 12 de mayo 2008 la empresa Corani S.A., mediante nota COR/GAF-0782-2008 señaló que, según el artículo 47 de la Ley N° 2492 el tributo omitido y la deuda tributaria deben expresarse en UFV, tema que fue reglamentado según el DS 27310 y la RND 10-0006-04, que establecen el procedimiento y la forma de liquidación de las obligaciones impositivas y el uso de formularios. Agregó que el artículo 81 de la Constitución Política del Estado dispone que la ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley, para el presente caso las gestiones 2003 y 2004 se encontraba vigente la RND 10-0006-04, ya que la RND 10-0013-06 recién entró en vigencia en abril de 2006 cuando ya se había consolidado la compensación. Luego hubo una serie de notas aclaratorias de ambas partes, informes finales por parte del SIN. (fojas 6 a 9 antecedentes administrativos cuerpo N° 1).

El 28 de octubre de 2008 la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de la Empresa Corani S.A. con la Vista de Cargo N° 399-3908OVI0212-48/08 de 23 de octubre de 2008 la que establece sobre base cierta la deuda tributaria del IT por el periodo fiscal septiembre 2005 en 27.637 UFV equivalentes a Bs. 39.661, habiendo la Empresa Corani S.A. presentado descargos. (38- 40 antecedentes administrativos cuerpo N° 1).

El 11 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la empresa Corani S.A. con la Resolución Determinativa Graco N° 46/2008 de 3 de diciembre de 2008 que determinó obligaciones impositivas por el IT correspondiente al periodo septiembre 2005, que asciende a 27.686 UFV equivalentes a Bs. 40.314, que incluye tributo omitido, actualizado, intereses y la sanción del 100% por la conducta calificada como omisión de pago según el artículo 165 de la Ley N° 2492. (fs. 67 a 70 antecedentes administrativos cuerpo N° 1).

La Empresa Corani S.A. interpuesto recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0056/2009 de 31 de marzo de 2009, que revocó totalmente la resolución Determinativa GRACO N° 46/2008 de 3 de diciembre de 2008.

Habiendo interpuesto la Administración Tributaria recurso jerárquico, este fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0220/2009 de 15 de junio de 2008, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

En ese contexto, del análisis de los antecedentes administrativos, los fundamentos expuestos en la demanda y la normativa legal aplicable, se concluye que cuando existen varias normas emanadas de diferentes órganos del Estado, es necesario verificar la prelación entre las mismas a efecto de su eficacia y aplicación, garantizando los principios de legalidad y jerarquía normativa y seguridad jurídica.

En el presente caso, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0006-04 señala la forma de liquidación de las obligaciones impositivas y el uso de formularios existentes hasta que se impriman otros que se adecuen a Ley N° 2492; y en su artículo 3, establece que para el cálculo del mantenimiento del valor específico para cada concepto, se deberá considerar los siguientes parámetros: Primera compensación del IUE con el IT: desde el último día hábil del mes en que se pagó el IUE hasta el último día hábil a partir de que se inicia la compensación del IT. Para posteriores compensaciones, se debe aplicar el cálculo de mantenimiento de valor similar al saldo a favor del contribuyente, desde el último día hábil del periodo anterior a la declaración hasta el último día hábil del periodo a declarar.

Por su parte la Resolución Ministerial N° 622 de 21 de octubre de 1996 estableció que es necesario dictar normas administrativas que faciliten la interpretación y correcta aplicación de los artículos 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS 21532 referidos al Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas que se acredita como pago a cuenta periódicamente del Impuesto a las Transacciones y actualizado.

El artículo 64 de la Ley N° 2492 establece: "*La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos*", y en uso de esa atribución se dictó la RND 10-0006-04, que se encontraban vigente en el periodo fiscalizado, por lo que se entiende que era plenamente aplicable, no sólo por el contribuyente sino también y especialmente por la Administración Tributaria, regida por el principio de legalidad, de modo que sus disposiciones no pueden ser desconocidas por una de las dependencias de la misma Administración Tributaria, causando inseguridad jurídica e indefensión en los contribuyentes e incluso en la misma entidad recaudadora.

Con relación al Formulario 156, fue aprobado por la Administración Tributaria para el uso de todos los sujetos pasivos que desarrollen de forma habitual las actividades señaladas por el art. 72 de la Ley N° 843 el cual se encontraba plenamente validado en toda su extensión y podía ser llenado en todos sus rubros.

Consecuentemente, queda demostrado que la Resolución que se impugna, al confirmar la Resolución de Alzada, ha interpretado y aplicado adecuadamente la normativa legal citada y glosada en la presente resolución.

**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, 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. 15 a 21, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.



Órgano Judicial

**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**

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 Suntura Juamiquina  
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano

SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b>	
<b>ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b>	
<b>SALA PLENA</b>	
GESTIÓN:	2015
SENTENCIA Nº	257
FECHA	2 de febrero de 2015
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº	1.2015
VOTO DISIDENTE:	Conforme

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

1954-55  
1955-56  
1956-57  
1957-58  
1958-59  
1959-60  
1960-61  
1961-62  
1962-63  
1963-64  
1964-65  
1965-66  
1966-67  
1967-68  
1968-69  
1969-70  
1970-71  
1971-72  
1972-73  
1973-74  
1974-75  
1975-76  
1976-77  
1977-78  
1978-79  
1979-80  
1980-81  
1981-82  
1982-83  
1983-84  
1984-85  
1985-86  
1986-87  
1987-88  
1988-89  
1989-90  
1990-91  
1991-92  
1992-93  
1993-94  
1994-95  
1995-96  
1996-97  
1997-98  
1998-99  
1999-00  
2000-01  
2001-02  
2002-03  
2003-04  
2004-05  
2005-06  
2006-07  
2007-08  
2008-09  
2009-10  
2010-11  
2011-12  
2012-13  
2013-14  
2014-15  
2015-16  
2016-17  
2017-18  
2018-19  
2019-20  
2020-21