

INFORME N° 059/16 - 16/03/16

H.R. N° 1163 - 21/03/16

Órgano Judicial

16-03-16

SALA PLENA

18:00

17

**SENTENCIA:** 321/2015.  
**FECHA:** Sucre, 7 de julio de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 19/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Villca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 23, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2009 de 12 de octubre; la contestación de fs. 70 a 75, los memoriales de réplica y dúplica cursante de fs. 80 a 81 y de fs. 89 a 90; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN representada por Veimar Mario Cazón Morales, mediante Resolución Administrativa N° 03-0719-07 de 5 de noviembre de 2007 acredita personería, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa señalando lo siguiente:

La Gerencia Distrital GRACO Cochabamba a través de las Órdenes de Verificación N°s 3908OVI0191 y 3908OVI0192, inició procedimiento de determinación al contribuyente FABE S.A. correspondiente a los periodos fiscales marzo/2005 y abril/2006, con relación al Impuesto a las Transacciones (IT), por falta de pago, que originó se emita las Vistas de Cargo N°s 399-3908OVI091-0003/2009 y 399-300OVI0192-0002/2009, ambas de 3 de febrero, determinándose sobre base cierta los importes de Bs. 68.213 y Bs. 76.525, emergentes de la compensación del IT, por un monto mayor al IUE efectivamente pagado.

Expresa que notificado el contribuyente con las Vistas de Cargo señaladas, presentó descargos, que fueron considerados insuficientes para desvirtuar los resultados de fiscalización, por lo que se emitió las Resoluciones Determinativas N°s 17-00094-09 y 17-00095-09, revocadas ilegalmente por instancia de Alzada y confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2009. No consideró la entidad demandada que como resultado de la fiscalización, se comprobó que el contribuyente, compensó el IT por un monto mayor al IUE efectivamente pagado, estableciéndose que esa diferencia detectada entre lo compensado y lo efectivamente pagado, es producto del mantenimiento de valor practicado al IUE, generando un incremento en los saldos del IUE aprovechado por el sujeto pasivo para el pago del IT, infringiendo el art. 77 de la Ley N° 843,

concordante con el art. 7 del Decreto Supremo (DS) N° 21532, que contemplan la posibilidad de compensar el IT hasta el monto del IUE efectivamente pagado, soslayando criterios tributarios, principios y normativas de orden legal, afectando los intereses del Estado.

Denuncia la interpretación extensiva por parte del contribuyente respecto al art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0006-04, ya que dicha norma no dispone ni faculta a que los montos resultantes del mantenimiento de valor puedan ser compensados con el IT excediendo el IUE, quebrantándose el art. 5 de la Ley N° 2492, por ende los arts. 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS N° 21532.

Asimismo expresa que la AGIT señala que la Resolución Administrativa N° 05-97-87 de 30 de marzo de 1987, aprueba el Form. 156 (DDJJ del IT) y dispone que este Formulario debe ser llenado en todos sus rubros, siendo que en contraposición, el Formulario 156 correspondiente al IT 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 IUE, por ello, no es de uso obligatorio para el sujeto pasivo, por responder a formatos preestablecidos, por lo que concluyendo señala que el art. 3 de la RND N° 10-0006-04 al no contemplar el límite del monto compensable, debió sujetarse a lo dispuesto por los arts. 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS N° 21532, en razón de jerarquía, demostrándose así, la ilegalidad en el resultado extensivo de la interpretación y aplicación de dicha norma, que conllevó a que el sujeto pasivo compense y/o pague el IT, con dineros jamás percibidos por el SIN, existiendo quebrantamiento del art. 5 del CTb, avalada por la AGIT en su ilegal fallo.

Por lo manifestado, al existir errónea interpretación y aplicación del art. 3 de la RND N° 10-0006-04 y estando restringida por los arts. 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS N° 21532 en razón de jerarquía, solicita se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2009, y como consecuencia, se declare vigentes las Resoluciones Determinativas N°s 17-00094-09 y 17-00095-09, ambas de 8 de abril 2009.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 46, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestando en forma negativa, expresado que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos, alega lo siguiente:

1.- La Administración Tributaria observó el mantenimiento de valor calculado en los periodos fiscales de julio a diciembre 2004, enero a marzo, agosto a diciembre 2005, enero a abril 2006, por lo que procedió a ajustar los saldos del IUE pagado efectivamente, según los cálculos de trabajo, estableciendo una diferencia de Bs. 23.031 para el IT del periodo marzo 2005 y Bs. 28.025 por el IT del periodo abril 2006, aclarando que el IUE liquidado y pagado por periodos anuales, será considerado como pago a cuenta del IT en cada periodo mensual, en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna. Los sujetos pasivos del IUE que hubieren pagado efectivamente

## *Órgano Judicial*

dicho impuesto podrán deducir como pago a cuenta del IT, que debe declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el periodo fiscal respectivo, correspondiendo su actualización y mantenimiento, conforme a la UFV según lo dispuesto por los arts. 1 de la Ley N° 2434, 2 del DS N° 27028 y la RND 10-0006-04. Además señala que el IUE pagado es considerado como un pago a cuenta del IT a determinarse en periodos posteriores, debiendo regirse a lo dispuesto por el art. 47 de la Ley N° 2492. La RND referida al cálculo de la deuda tributaria, no constituye una eliminación del mantenimiento de valor, consiguientemente de acuerdo al art. 47 por la Ley N° 2492, la reexpresión del pago a cuenta en UFV a Bolivianos, contiene implícitamente el cálculo del mantenimiento de valor.

**2.-** Con relación al Form. 156, cuestionada por la Administración Tributaria en base a la Resolución Administrativa N° 05-97-87, ratifica la aprobación disponiendo el llenado en todos los rubros por lo que se consignó el IUE compensado y el mantenimiento de valor calculado en base a la UFV, y mediante la RND 10-0001-06 se aprueba la vigencia de nuevos formularios para el IT que sustituye el Form. 156 por el Form. 400 a partir del 1 de marzo de 2006.

**3.-** Respecto a la ilegalidad con relación a la aplicación e interpretación extensiva de la RND 10-0006-04 por no establecer el límite compensable, aduce que el art. 64 de la Ley 2492, faculta a la Administración Tributaria dictar normas tributarias, de menor jerarquía con el fin de facilitar y operativizar las actuaciones tributarias, así el art. 47 de la Ley N° 2492 establece que el tributo omitido y la deuda tributaria deben expresarse en UFV convertidos en moneda nacional a la fecha de pago, menciona asimismo que la RND citada, dispone los parámetros que deben utilizarse para el cálculo del mantenimiento de valor, sin infringir el art. 5 de la Ley N° 2492 CTb.

Expresa finalmente que el art. 2 del DS N° 27028 que reglamenta a la Ley N° 2434 dispone la actualización de los valores, créditos, saldos a favor del contribuyente, tasas y otros conceptos señalados en la Ley N° 843 respecto a la variación de la UFV, lo que motivó a que la instancia jerárquica confirmar la Resolución de Recurso de Alzada impugnada, concluyéndose que la demanda contencioso administrativa incoada por la Administración Tributaria carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos, por lo que solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0349/2009 de 12 de octubre.

**CONSIDERANDO III:** Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida 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 un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por el demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración y violación de derechos, así como errónea interpretación de las normas tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se refiere a determinar *si en la compensación del IUE efectivamente pagado por el contribuyente, es considerado como pago a cuenta del IT, y que el mismo corresponde ser actualizado conforme a la UFV*. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, se llega a las siguientes conclusiones:

1.- Como emergencia de la **verificación efectuada al contribuyente Fábrica Boliviana de Envases S.A., la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Determinativas GRACO N° 17-00094-09 y 17-00095-09 ambos de 8 de abril de 2009, estableciendo obligaciones impositivas contenidos en los citados actos administrativos, que luego de su legal notificación el contribuyente interpuso Recurso de Alzada que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0092/2009 de 17 de julio (fs. 120 a 123; Anexo), revocando totalmente las Resoluciones Determinativas GRACO N° 17-00095-09 y N° 17-00094-09, ambas de 8 de abril de 2009. Ante este hecho la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2009 de 12 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 159 a 173; Anexo), resolviendo **confirmar** la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0092/2009 de 17 de julio.**

2.- Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, establecida como controversia en la presente *litis*, en base a los antecedentes del caso, se establece que nuestra legislación en general se encuentra sustentada en los principios constitucionales, garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en la Constitución, que son los fines y funciones esenciales del Estado, así se tiene del art. 9. I num. 4) de la CPE, por ello ésta norma en su art. 410 establece, que la CPE es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa y todas las personas naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentra sometidas a la Constitución, por ello, el cumplimiento de los principios, derechos y garantías Constitucionales es imperativo.

Por determinación del art. 164. II de la CPE, en correspondencia con el art. 3 de la Ley N° 2492 CTb, en el marco del principio de publicidad de las leyes, nadie por ningún motivo puede aducir el desconocimiento de la Ley, desde el día de su publicación en el órgano oficial que tenga el Estado. En tal sentido señala; *“La ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia”*. *“Las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa”*.

El art. 5. I de la Ley N° 2492 CTb, establece como fuentes del derecho tributario la prelación normativa: La Constitución Política del Estado, las

## *Órgano Judicial*

Leyes, los Decretos Supremos y las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación y competencia. Debido a las modificaciones al Sistema Tributario Nacional, se ordenó el Texto de la Ley N° 843 de 20 de mayo de 2006, de Reforma Tributaria, agrupándose todas las normas sobre la materia en una compilación.

En ese marco, por Ley N° 2434 de 32 de diciembre de 2002, se estableció que Unidad de Fomento a la Vivienda UFV, creada por DS N° 26390, como una unidad de cuenta para mantener el valor de los montos denominados en moneda nacional y poder adquisitivo, determinada por el Banco Central de Bolivia sobre la Base del Índice de Precios al Consumidor.

Por su parte el art. 47 de la Ley N° 2492, refiere que la Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidad de Fomento a la Vivienda y los intereses (r).

El art. 2° del DS N° 27028, establece la actualización de valores, créditos fiscales, saldos a favor del contribuyente, tasas y otros conceptos contemplados en las Leyes N° 843 (Texto Ordenado Vigente) y 1990 de 28 de julio de 1999, Ley General de Aduanas, así como las tasas y patentes municipales, cuando corresponda, deberá realizarse tomando en cuenta su cálculo, la variación de la cotización oficial para la venta de Dólar de los Estados Unidos de América con respecto a la moneda nacional hasta el 26 de diciembre de 2002 y la variación de las Unidades de Fomento a la Vivienda - UFV, esto es, a partir del 27 de diciembre de 2002, de la vigencia plena de la Ley N° 2434.

Los arts. 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS N° 21532 establecen con claridad que el IUE liquidado y pagado anualmente, será considerado como pago a cuenta del IT a partir del primer mes posterior a aquel en que se cumplió con la presentación de la declaración jurada y pago del IUE, donde el impuesto determinado será deducido como pago a cuenta del IT en cada periodo mensual, en formulario oficial y hasta el total agotamiento del IUE pagado, momento a partir del cual, deberá pagarse el IT sin deducción alguna, quedando facultado el Órgano Ejecutivo para establecer la forma, los plazos y lugares para la liquidación y pago del IT.

La Administración Tributaria en el marco de las facultades conferidas por los arts. 127 de la Ley N° 1340, y 64 de la Ley N° 2492, emitió la Resolución Administrativa N° 05-0156-98 y Resoluciones Normativas de Directorio N°s 10-0018-02 y 10-0006-04, la primera referida a la aprobación del nuevo Formulario 156 versión 1 vigente a partir del periodo julio/1998, advirtiéndose en el rubro 2 inc. c) "mantenimiento de valor sobre el importe del inc. b)", el inciso d) del mismo rubro indica "Subtotal a Col. I (inc. b+c)..." representando sumar el IUE compensando más el mantenimiento de valor. Así también, de manera complementaria, por RND N° 10-0018-02 que aprueba la versión electrónica de las declaraciones juradas, consignando éste la misma información que la señalada, sin sustituir la versión impresa, dejando a elección de los contribuyentes su presentación. Finalmente la última Resolución

Administrativa citada 10-0006-04 de 12 de febrero de 2004, señala la forma de liquidación de las obligaciones impositivas y uso de formularios existentes entre tanto se proceda a la adecuación e impresión de formularios que se adecuen a la Ley N° 2492, y en su art. 3 establece que para el cálculo del mantenimiento de valor específico para cada concepto, se deberá considerar los parámetros detallados: -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, normativa vigente hasta la abrogación a través de la RND N° 10-0013-06 de 19 abril de 2006.

En el caso de autos, si bien es cierto que los arts. 77 de la Ley N° 843 y 7 del DS N° 21532, establecen que el IUE liquidado y pagado efectivamente es considerado como pago a cuenta del IT, las señaladas disposiciones legales, de ninguna manera limitan a que la deducción como pago a cuenta sea exactamente igual al importe efectivamente pagado como erróneamente pretende la Administración Tributaria, correspondiendo por el contrario la actualización, conforme a lo dispuesto por el art. 1 de la Ley N° 2434, art. 2 del DS N° 27028, la RND N° 10-0006-04 de 12 de febrero. Tomándose en cuenta además lo establecido por el art. 47 de la Ley N° 2492, que señala que los pagos a cuenta una vez transformados a Unidades de Fomento a la Vivienda, serán convertidos a Valor Presente a la fecha del vencimiento de la obligación tributaria, consecuentemente, el agravio expuesto, en el que se hubiera infringido la prelación normativa señalada por el art. 5. I de la Ley N° 2492, respecto a la compensación del IUE con el IT, referido al mantenimiento de valor en UFV, no es evidente, habiendo por el contrario la autoridad recursiva de alzada obró correctamente al revocar totalmente las Resoluciones Determinativas GRACO N° 17-00095-09 y N° 17-00094-09, ambas de del 8 de abril, y confirmada correctamente por la autoridad demandada.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2009 de 12 de octubre de 2009, fue emitida en cumplimiento de las normativas legales citadas, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y 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 y 781 del CPC, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 23, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0349/2012 de 12 de octubre, emitida por la AGIT.

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

Órgano Judicial

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

Rómulo Calle Mamani  
**DECANO**

Antonio Guille Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hartado Zamorano  
**MAGISTRADO**

Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

Maritza Suintura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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

<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> <b>ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA</b> <b>SALA PLENA</b>	
GESTIÓN: ...2015.....	
SENTENCIA N° 321.....	FECHA 7 de julio.....
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° .....	1/2015.....
<u>Costo cre.</u>	
VOTO DISIDENTE: .....	

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

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41  
42  
43  
44  
45  
46  
47  
48  
49  
50  
51  
52  
53  
54  
55  
56  
57  
58  
59  
60  
61  
62  
63  
64  
65  
66  
67  
68  
69  
70  
71  
72  
73  
74  
75  
76  
77  
78  
79  
80  
81  
82  
83  
84  
85  
86  
87  
88  
89  
90  
91  
92  
93  
94  
95  
96  
97  
98  
99  
100