



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

18-10-17
77:05

SENTENCIA: 333/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 94/2014.
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.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 58 a 63, en la que Mario Vladimir Moreira Arias en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicios de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2174/2013 de 9 de diciembre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 104 a 108, réplica de fojas 114 a 115, dúplica de fojas 136 a 138 y el apresamiento mediante memorial de fojas 128 a 131 del tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Administración Tributaria en ejecución de las Órdenes de Verificación 3912OVE00034, 3912OVE00035, 3912OVE00036 todas de 20 de marzo de 2012, verificó las transacciones y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado por Manaco Manufacturas Boliviana S.A. con Juan Carlos Laguna Quiroga en el periodo fiscal de abril a diciembre de 2008, de enero a diciembre de 2009 y de enero a octubre de gestión 2010, bajo la modalidad de verificación específica del IUE.

La fiscalización fue realizada sobre base cierta de conformidad al art. 43-I de la Ley 2492 habiéndose emitido la Vistas de Cargo 26-00030-13, 26-00031-13, 26-00032-13 todas de 11 de marzo de 2013, que establecen la liquidación previa de la deuda tributaria, incluyendo impuesto omitido actualizado, interés y calificación preliminar de la conducta y previa evaluación de los descargos presentados, fueron emitidas las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00189-13, 17-00190-13, 1700191-13 de 10 de junio de 2013.

Habiéndose interpuesto recurso de alzada en contra de esas resoluciones, fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 435/2013 de 27 de septiembre, que de forma incorrecta, revocó totalmente estableciendo que los contratos de anticréticos de personas jurídicas no se encuentran alcanzados por el IUE, acto administrativo impugnado por la Administración Tributaria a través del recurso jerárquico que fue resuelto

por la resolución que se impugna en el presente proceso que confirmó la resolución de alzada.

I.2. I.2. Fundamentos de la demanda.

Con relación a que los capitales anticréticos no forman parte del impuesto sobre las utilidades de las empresas, señaló que el art. 42 de la Ley 843, respecto al principio de fuente, establece que son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir. También transcribió el art. 4-a) y d) del DS 24051, y refirió que de la norma citada se colige que los contratos de anticresis se encontrarían alcanzados y son objeto de imposición para el IUE en contradicción a lo argumentado por Manaco.

Con relación a la inexistencia de reglamentación expresa sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos, señaló que en la resolución jerárquica fueron vulnerados los arts. 27 de la Ley 843, 7 del DS 21530 y 8 de la Ley 2492 y refirió que la Administración Tributaria en cumplimiento de la disposición citada, ha utilizado por analogía, la forma de determinación de la base del cálculo de ingreso por concepto anticréticos del RC-IVA para el IUE y que la deuda tributaria determinada de forma preliminar en las Vistas de Cargo fue establecida sobre base cierta empleando para ello, la documentación e información que el mismo contribuyente proporcionó, permitiendo conocer de forma directa e indubitable el hecho generador del impuesto.

Con el título **“el concepto de ingreso presunto se aplica solo a personas naturales”**, señaló que la Ley 843 en sus arts. 37 y 39, establece que son sujetos del IUE, las empresas privadas, sociedades anónimas, empresas unipersonales, entendiéndose como empresa toda unidad económica inclusive de carácter unipersonal que realice actividades industriales y comerciales. Refiere que la Resolución Administrativa 05-00041-99 de 13 de agosto, en su numeral 3 señala, que las personas que son dueñas de empresas unipersonales y que además, perciban ingresos por concepto de alquileres u otros ingresos, están obligadas a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal.

Manifiesta que de acuerdo a la norma enunciada, en ningún momento se realizan exclusiones en relación a la personería jurídica de los contribuyentes, que “la taxación no es limitativa sino enunciativa” (sic) y que por tanto, no existe fundamento válido que sirva como descargo para que se desestimen los cargos de la Administración Tributaria establecidos en la resoluciones determinativas.

Sobre la **determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable**, la resolución impugnada vulnera la normativa utilizada por la Administración Tributaria, con es el caso del art. 80 de la Ley 2492 que deja establecido que las presunciones establecidas por las leyes tributarias no admiten prueba en contrario y que en materia tributaria existe la presunción para la determinación de la base imponible de determinados impuestos y tal como se encuentran alcanzados y son objeto de imposición



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 94/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

para el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas, por tanto, es absoluto que el cumplimiento de la ley tributaria está por encima de las normas contables tal como lo establece el art. 5 de la Ley 2492 habiendo transcrito el mismo.

Señaló que por lo expuesto la resolución impugnada carece de fundamentación legal, toda vez que en los antecedentes administrativos acompañados en calidad de prueba preconstituida, se demuestra que el procedimiento de determinación fue dentro del marco de la normativa tributaria citada precedentemente y que el contribuyente no cumplió el pago del IUE de la gestión 2008, de los periodos de abril a diciembre de 2009 y de enero a octubre de 2010. Concluye señalando que además la resolución impugnada vulnera la Ley 843 arts. 27, 37, 39 y 42; el art. 4 del DS 24051; art. 7 del DS 21530; arts. 5, 8 y 80 de la ley 2492 y la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 de 13 de agosto en su núm. 3.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se revoque totalmente la resolución impugnada, la resolución de alzada y se declare firme las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00189-13, 17-00190-13, 1700191-13 de 10 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esa demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta a señalando que debe tenerse presente que el contrato de anticresis no genera ganancia *per se*, toda vez que en los hechos se suscita el préstamo de un inmueble a cambio del préstamo de capital, siendo que los ingresos resultan en todo caso del usufructo del bien inmueble por parte del acreedor; de esta forma, para el caso de personas naturales, se establece una presunción no podría adecuarse a la naturaleza del IUE, toda vez que las empresas sujetas al impuesto se encuentran obligadas a llevar registros contables, en los cuales deberá registrarse todo ingreso que perciban por la explotación del bien inmueble, pudiendo aplicar la Administración Tributaria "presunciones" sobre los ingresos obtenidos y utilidades generadas cuando se susciten las causales previstas en el art. 44 del CTB.

Añadió que el IUE no grava simplemente el ingreso habitual de la persona sino la utilidad obtenida por la empresa, que de acuerdo con el art. 40 del CTB, emerge de los Estados Financieros, cuando de la comparación de los ingresos con los gastos, se obtiene un resultado positivo, no siendo factible confundir la naturaleza de los conceptos ingreso y utilidad.

Citando el art. 42 del CTB, menciona que el IUE no grava simplemente el ingreso habitual sino la utilidad obtenida por la empresa que de acuerdo al art. 40 de la citada Ley, emerge de los estados financieros cuando de la comprobación de los ingresos con los gastos se obtiene resultado positivo.

Definiendo el concepto anticresis, señaló que la Administración Tributaria confiesa haber utilizado por analogía la forma de determinación el RC-IVA, y al evidenciar la instancia jerárquica ese extremo, señaló que la

Administración Tributaria para la determinación de la base imponible del IUE por el contrato de anticrético sujeto a revisión, aplicó las normas del RC-IVA las cuales de conformidad con el art. 7 del DS 21531 citado en las Vistas de Cargo, determinan que en los contratos de anticrético se considerará ingreso el 10% del monto total de la operación, del cual se imputa por duodécimas a cada periodo fiscal mensual para obtener el ingreso presunto mensual de las personas naturales o sucesiones indivisas gravadas por el RC-IVA.

Apuntó que no obstante, de considerarse que tal como prevén los arts. 19 y 24 de la Ley N° 843, el RC-IVA grava el ingreso de las personas naturales y sucesiones indivisas, las cuales no se encuentran obligadas a llevar registros contables en los que se puede determinar si el inmueble recibido como efecto del contrato de anticresis implicó generación de frutos, tales como son los ingresos obtenidos por concepto de alquiler. Debe tenerse presente que el contrato de anticresis da al acreedor, aparte de una garantía del cumplimiento de la obligación, la facultad de hacer suyos los frutos que produzca la cosa, en compensación a los intereses del crédito, por lo cual, los ingresos que perciba el contribuyente por efecto del usufructo del bien inmueble, se verán reflejados en el Estado de Resultados y por lo tanto, serán susceptibles de generar utilidades de fuente boliviana que estarán alcanzadas por el IUE.

Indica que siendo la analogía un método de interpretación de la norma tributaria que según nuestra legislación, solo es admitida cuando existen vacíos legales, no resulta aplicable en el presente caso toda vez que la forma de determinación de la base imponible del IUE se encuentra prevista expresamente en la Ley N° 843 y su Reglamento, estableciéndose los mismos estarán en función a los ingresos de fuente boliviana y a los ajustes y deducciones que se realicen de acuerdo a las previsiones normativas.

Con relación a si los contratos de anticrético se encuentran gravados por el IUE, reiteraron que el contrato por sí solo no se encuentra alcanzado por el IUE, excluyendo de dicho alcance a la utilidad que emerja del cumplimiento de las condiciones, tanto para el deudor, como para el acreedor, en el entendido que el IUE grava las utilidades para fuente boliviana, resultante de los estados financieros de una gestión anual de conformidad a las previsiones de los arts. 36 y 42 de la Ley N° 843.

Señala que las normas del RC-IVA resultan inaplicables al presente caso, debido a que ese impuesto grava el ingreso de conformidad a los arts. 19 y 24 de la Ley N° 843 de las personas naturales y sucesiones indivisas, en tanto el IUE grava la utilidad de las empresas de acuerdo al art. 40 de la misma norma, emerge de los estados financieros, cuando de la comparación de los ingresos con los gastos se obtiene resultado positivo, siendo evidente que la distinta naturaleza de los conceptos ingreso y utilidad refuerzan la inaplicabilidad de las normas del RC-IVA para establecer la base imponible del IUE. Por otro lado indica que no se pudo advertir que la Administración Tributaria hubiera identificado alguna utilidad generada por el contrato anticrético objeto de verificación, en los periodos sujetos a revisión, es decir, no ha establecido una base imponible sobre la que pueda determinarse una deuda tributaria por el IUE,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 94/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

resultando inaplicable tanto las normas del RC-IVA como analogía y en el marco de las normas que rigen el IUE, no estableció base imponible sobre la que pueda determinarse la deuda tributaria.

Señaló dentro el Sistema de Doctrina Tributaria otras resoluciones jerárquicas entre ellas la AGIT-RJ/0973/2013 y como jurisprudencia el Auto Supremo N° 405/2013 de 19 de septiembre de 2013 dictada por el Tribunal Supremo de Justicia.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

1. El 23 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de Manaco S.A., con las Ordenes de Verificación 3912OVE00034, 3912OVE00035 y 3912OVE00036-Form7531 de 20 de marzo de 2012 y Requerimientos N° 00114026, 001140027 y 00114028 con alcance verificación de las transacciones hechos y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado con el con el señor Juan Carlos Laguna Quiroga, por los periodos abril a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y de enero a octubre de 2010.
2. El 22 de febrero y 30 de marzo de 2012 Manaco S.A., presentó a la Administración Tributaria los Testimonios 579/2008 y 2206/2008 de documento de compromiso de cancelación parcial del capital de anticrético legalizado, documento de cancelación de contrato de anticrético, depósito a cuenta N° 46717612 y recibo de caja, control de valores N° 3932621054 y 3933622283 según consta en el acta de recepción y devolución de documentos, además presento una nota que indica que no se consigna el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE de las gestiones solicitadas.
3. El 18 de marzo de 2013 se notificó a representante legal de Manaco S.A., con las Vistas de Cargo N° 26-00030, 26-00031-13 y 26-00032-13 de 11 de marzo de 2013 donde se estableció reparos por el IUE sobre base cierta de las gestiones fiscales de 2008 abril a diciembre de 2009, de enero a diciembre y 2010 enero a diciembre, por un monto de 17.135 UFV, 21081 UFV y 14.586 UFV respectivamente, debido a que no se consignó el ingreso correspondiente al contrato de anticrético de conformidad al art. 47 de la Ley N° 843, art. 4 del DS N° 24051 y art. 7 del DS 21531 y calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, en aplicación los arts. 160 numeral 3) y el 165 de la Ley 2492.
4. La Administración Tributaria dictó las Resoluciones Determinativas 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio, habiendo notificado al representante legal de Manaco S.A. el 18 de junio, donde se determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible

las obligaciones impositivas del contribuyente en las sumas de 10.030 UFV, 21.052 UFV y 14.630 UFV respectivamente, incluyendo tributo omitido, intereses y sanción por la omisión de pago por el IUE de los periodos abril a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a octubre de 2010.

5. Habiendo recurrido Manaco S.A. contra las Resoluciones Determinativas N° 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio, interponiendo recurso de alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre, que revocó totalmente las Resoluciones Determinativas 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio.
6. A lo que la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en el presente proceso que determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En el caso de autos, la Administración Tributaria solicitó la revocatoria de los actos emitidos en instancia de impugnación tributaria porque considera que la determinación de la deuda tributaria fue correcta y que fueron vulnerados los arts. 27 de la Ley 843, 7 del DS 21530 y 8 de la Ley 2492, con base en los que ha utilizado por analogía la forma de determinación de la base del cálculo de ingreso por concepto anticréticos del RC-IVA para determinar el IUE del contribuyente en las gestiones verificadas; que además, la deuda tributaria fue establecida sobre base cierta empleando para ello, la documentación e información que el mismo contribuyente proporcionó, permitiendo conocer de forma directa e indubitable el hecho generador del impuesto.

A efecto de resolver la controversia planteada, se tiene que a través de la Ley 843 el legislador ha determinado gravar con impuestos determinadas actividades de los sujetos económicamente activos, a los que denomina sujetos pasivos de la obligación tributaria y en directa observancia de la garantía constitucional señalada por el art. 323 de la Constitución Política del Estado; ha determinado cuáles son los impuestos vigentes en el Estado; cuál es el hecho imponible y la forma de su determinación. Así también, el art. 6 del Código Tributario Boliviano señala claramente **que solo la ley puede crear, modificar, suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible o el límite máximo y mínimo de la misma y designar al sujeto pasivo y entre otros, excluir hechos económicos gravados del objeto del tributo** como ocurre en el caso, en el que los contratos de anticresis no han sido incluidos en el alcance de utilidades que grava el IUE, motivo por el cual, no podía utilizarse la analogía para determinar una deuda tributaria.

Ahora bien, el art. 8 del CTB, respecto a los métodos de interpretación reconocidos por la norma tributaria señala expresamente:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 94/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

- I. *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.*
- II. *Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:*
 - a) *Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.*
 - b) *En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.*
- III. ***La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.***

En el caso, la Administración Tributaria determinó reparos a favor del Fisco por los contratos de anticresis firmados por el contribuyente Manaco S.A. con Juan Carlos Laguna Quiroga por la suma de \$us 80.000 y, consideró que dicho monto debía ser sujeto del IUE y para la determinación de la deuda tributaria, aplicó por analogía la base de cálculo aplicable para el RC-IVA para el IUE, consecuentemente, vulneró el señalado art. 8-III del CTB, como acertadamente observó la autoridad demandada.

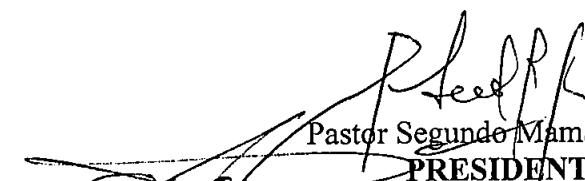
Se tiene también, que la Administración Tributaria pretendió utilizar una extensión a su favor, al suponer que se trataba de situaciones supuestamente análogas en un sentido simplista y en oposición a su verdadera naturaleza, significado y correcta aplicabilidad como medio de integración de la Ley, olvidando que la analogía tiene una función de integrar y no de interpretar, en el entendido que la Ley solo se la interpreta cuando existe y se la integra cuando la norma no existe, en el caso, la forma de determinación de la base imponible del IUE se encuentra prevista expresamente en la Ley 843 y su reglamento estableciéndose que la misma está en función a los ingresos de fuente boliviana y los ajustes y deducciones de conformidad a la normativa señalada con base en las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión.

A ello se añade que la Administración Tributaria no identificó la utilidad generada con relación al contrato de anticrético que fue objeto de verificación y no determinó la base imponible sobre la que determinó la deuda tributaria por el IUE, resultando inaplicables las normas del RC-IVA por analogía, por los fundamentos desarrollados precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA**, la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 2174/2013 de 9 de diciembre, dictada 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.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campéro Segovia
MAGISTRADO

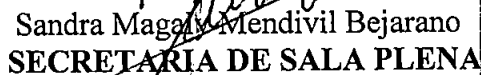

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

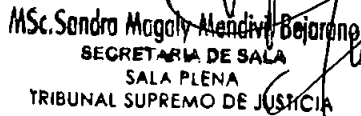

Maritza Suintira Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Fardoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: ...2017.....	
SENTENCIA N° ...333... FECHA 3 de mayo.....	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2017.....	
Conferme-	
VOTO DISIDENTE:	


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