



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

6-7-15

76:534

SALA PLENA

SENTENCIA: 345/2014.
FECHA: Sucre, 16 de diciembre de 2014
EXPEDIENTE N°: 180/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 30, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0729/2007 de 10 de diciembre de 2007 y el Auto Motivado STG-RJ 0098/2007 del mismo mes y año; la respuesta de fs. 52 a 54, la réplica de fs. 58 a 59, dúplica de fs. 63 a 65 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que Veimar Mario Cazón Morales, en su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa, con los fundamentos siguientes:

Señala que en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 0006OFE0078, GRACO Cochabamba, se procedió a la fiscalización parcial de las obligaciones impositivas del contribuyente Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo La Promotora, correspondiente al impuesto IUE, de la gestión 2003, en función a los Estados Financieros del contribuyente. Agrega que como resultado de dicho proceso se emitió la Vista de cargo N° 399-0006OFE0078-07/07 de 14 de febrero de 2007, notificada al sujeto pasivo el mismo día, en la cual se establecieron adeudos tributarios por Bs. 1.366.620.- (un millón trescientos sesenta y seis mil seiscientos veinte bolivianos) equivalentes a UFV's 1.138.148.- (un millón ciento treinta y ocho mil ciento cuarenta y ocho Unidades de Fomento a la Vivienda), calificando inicialmente la conducta del contribuyente como Omisión de Pago; vista de cargo que fue observada mediante memorial presentado el 15 de marzo de 2007; emitiéndose posteriormente la Resolución Determinativa N° 59/2007, que ratifica el monto consignado en la Vista de Cargo, estableciendo el adeudo total a la fecha de la Resolución Determinativa, en la suma de Bs. 2.475.393, equivalente a UFV's 2.034.230. Añade que esta resolución fue impugnada por el contribuyente, por lo que se emitió la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0167/2007, la misma que revocó la Resolución Determinativa, resolución de alzada que a su vez fue impugnada por la Administración Tributaria planteado recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0729/2007, que confirmó la resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 180/2008 /2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

Expresa que la Superintendencia Tributaria General aplicó ilegal e incorrectamente el art. 9. núm. 1) de la Ley 1340, el que solo es aplicable a las normas que se relacionan con la existencia o cuantía de un tributo; que la modificación dispuesta por el art. 2 de la Ley 2493 al art. 49 de la Ley 843, en sus párrafos primero y segundo del inc. b), no afecta la existencia o cuantía del IUE, pues no crea ni modifica impuesto alguno; aclara que el art. 49 de la Ley 843 condiciona la exención del IUE a aquellas entidades o instituciones que realizan actividades no lucrativas; reitera que el art. 2 de la Ley 2493 no modifica la existencia ni la cuantía del tributo en sí, sino la cualidad de la persona jurídica para gozar de esta franquicia, estableciendo un requisito, el de no realizar actividades de intermediación financiera u otras comerciales, por consiguiente esta ley no tiene relación con los arts. 36 y 50 de la Ley 843 que establecen la existencia y la cuantía del tributo (IUE), por lo que no se puede aplicar el art. 9.1) de la Ley 1340 para establecer la fecha de vigencia de las referidas modificaciones.

Manifiesta que la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 2493, dispone que las modificaciones a la Ley 843 entrarán en vigencia a la aprobación del Decreto Supremo Reglamentario, que no excederá de los 30 días calendario, computables a partir de la aprobación legislativa y remisión al Poder Ejecutivo; por lo que la modificación al art. 49 de la Ley N° 843, entró en vigencia plena el 30 de septiembre de 2003, fecha del DS N° 27190, razón por la cual no existe fundamento alguno para aplicar el párrafo 1 del art. 9 de la Ley 1340.

Reitera que el art. 2 de la Ley 2493 de 4 de agosto de 2003, suspendió la exención a las instituciones que realizan actividad financiera como La Promotora, no por modificación de la cuantía del tributo sino por la modificación de la condición del sujeto pasivo que realiza actividades de intermediación financiera u otras de carácter comercial, que le impiden seguir gozando de la exención del impuesto IUE, por lo que se puede colegir que para el cierre de la gestión 2003, La Promotora, ya no gozaba de la exención del IUE, debido a que cuando fue publicada la Ley N° 2493 aún no había concluido la gestión 2003, por lo que el sujeto pasivo se encontraba obligado al pago del IUE, máxime si el impuesto mencionado es de carácter anual, es decir que su determinación se realiza por gestión completa, en este caso de enero a diciembre de 2003.

Con estos argumentos, solicita se declare probada la demanda y por consiguiente se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 59/2007 de 30 de abril, emitida por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por providencia de fs. 34, es corrida en traslado a la autoridad demandada, y citado legalmente el Superintendente Tributario General, responde a la demanda mediante memorial de fs. 52 a 54, argumentando lo siguiente:

Que la norma sustantiva aplicable en ese momento (30 de septiembre de 2003), era la Ley 1340 (CTb), plenamente vigente hasta el 3 de noviembre de 2003 inclusive, y no así la Ley 2492 (CTb) que entró en vigencia a partir



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 180/2008 /2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

del 4 de noviembre de 2003; en ese contexto, el art. 81 de la CPE señala "La Ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria en la misma Ley", y el art. 9 num. 1 de la Ley N°1340 establece que "las normas tributarias rigen desde su publicación oficial o, habiéndose hecho ésta, desde la fecha que ellas determinen, sin perjuicio de las normas referentes a la existencia o cuantía del tributo que rigen desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación, cuando se trate de tributos que determinen o liquiden por periodos anuales o mayores y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de periodos menores siempre que hubiere habido publicación de la Ley". Adicionalmente indica que conforme a lo previsto en el art. 5 de la Ley 1340 y en aplicación del método lógico de interpretación, la previsión contenida en el art. 9, núm. 1 de la misma Ley, comprende a todos los elementos del hecho imponible que configuran la existencia y la cuantía del tributo, en consecuencia, la modificación establecida en el art. 2 de la Ley 2493 al inc. b) del art. 49 de la Ley 843, reglamentada mediante DS 27190, afecta la existencia del tributo para el contribuyente, toda vez que de la exención inicialmente establecida se excluye a las instituciones que realizan actividades de intermediación financiera, como es el caso de la Mutual La Promotora, restituyéndose la obligación material de pago (cuantía), por lo que en aplicación del art. 9 num. 1 de la Ley 1340, la modificación dispuesta por la Ley N° 2493 rige desde el 1 de enero de 2004, dado que esta Ley entró en vigencia en la fecha de promulgación del DS 27190 de 30 de septiembre de 2003, durante la vigencia de la Ley N° 1340.

Señala que la Administración Tributaria pretende aplicar la modificación de manera retroactiva a operaciones realizadas con anterioridad, en contraposición a lo dispuesto en la CPE.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0729/2007 de 10 de diciembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria General.

Prosiguiendo el trámite de la causa y presentadas la réplica y dúplica, por proveído de fs. 67 se pronunció el decreto de "autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes administrativos y de la resolución administrativa impugnada, se establece: Que mediante Orden N° 0006OFE0078, la Administración Tributaria procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente Mutual La Promotora, correspondiente al impuesto IUE, de la gestión 2003. (fs. 6-11 de antecedentes administrativos).

El 14 de febrero de 2007, la Administración Tributaria notificó a la Mutual La Promotora, con la Vista de Cargo N° 399-0006OFE0078-07/07, estableciendo obligaciones tributarias relativas al IUE de la gestión 2003, liquidando el tributo adeudado en el importe de UFVs 1.138.148.-, por concepto de impuesto omitido actualizado e intereses, el mismo que se origina en la Utilidad Neta Imponible ajustada en aplicación de los arts. 2 de la Ley 2493 y el DS 27190, y tipificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, sancionada con el 100% del tributo omitido conforme señala el art. 165 de la Ley 2492. (fs. 303 a 304 de antecedentes administrativos).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 180/2008 /2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

El art. 36 de la Ley N° 843, con relación al impuesto a las Utilidades de las Empresas, en su primer párrafo estipula: *“Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento”*.

A su vez el art. 46 del mismo cuerpo legal indica *“El impuesto tendrá carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión, en las fechas en que disponga el reglamento”*.

De la normativa antes señalada, se infiere que el IUE es un impuesto de carácter **anual**, ello implica que el hecho generador se encuentra en las actividades desarrolladas entre el 01 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Ahora bien, la Ley N° 1340 (Código Tributario abrogado) en su art. 9 establecía: *Las normas tributarias regirán desde la fecha de su publicación oficial o habiéndose ésta desde la fecha que ellas determinen, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes: 1) Las normas referentes a la existencia o cuantía del tributo regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación, cuando se trate de tributos que determinen o liquiden por periodos anuales o mayores y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de periodos menores siempre que hubiere habido publicación de la Ley.*

En ese orden, la Ley N° 2493 que modifica el inc. b) del art. 49 de la Ley N° 843, indica:

Se sustituye los párrafos primero y segundo del inciso b) del Artículo 49° de la Ley 843 (Texto Ordenado), con el siguiente texto:

“Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales. Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica.”

Asimismo, la citada Ley en las Disposiciones Finales establece: *“Artículo 3°.- Las Modificaciones a la Ley 843 entrarán en vigencia a la aprobación del Decreto Supremo Reglamentario, que no excederá de los 30 días calendario computables a partir de la aplicación legislativa y remisión al Poder Ejecutivo”*.

En cumplimiento de dicha disposición, se promulgó el DS 27190 de 30 de septiembre de 2003, Reglamento a la Ley de Modificaciones a la Ley 843.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 180/2008 /2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

En el caso de autos, se establece que la Mutual La Promotora, se encontraba exenta del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas hasta la promulgación de la Ley N° 2493 de 04 de agosto de 2003 y consiguiente DS N° 27190 de 30 de septiembre del mismo año.

Por otra parte, debe considerarse que la Ley 2492 (CTb), entró en vigencia plena a partir del 4 de noviembre de 2003, por lo que la norma sustantiva aplicable en ese momento era la Ley 1340, que en su art. 9 núm. 1) establecía que las normas referentes a la existencia o cuantía del tributo regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación, cuando se trate de tributos que determinen o liquiden por periodos anuales o mayores y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de periodos menores siempre que hubiere habido publicación de la Ley.

En consecuencia, aplicar a la gestión 2003, el IUE -que tiene carácter anual-, implica gravar actividades desarrolladas por la indicada entidad cuando aún no se encontraba en la obligación de cumplir con este impuesto, el mismo que rige desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación; en el presente caso, a partir de la gestión 2004, en aplicación del art. 9 num. 1 de la Ley N° 1340.

Es pertinente puntualizar que la modificación establecida en el art. 2 de la Ley 2493 al inc. b) del art. 49 de la Ley 843, reglamentada mediante DS 27190 de 30 de septiembre de 2003, al suprimir la exención del IUE a los entes que realizan actividad financiera y comercial, como ocurre en el presente caso con la Mutual "La Promotora", estableció la existencia y la cuantía del tributo para dichas entidades, en razón a que se les impuso nuevamente la obligación material del pago del IUE del que se encontraban exentas, sin embargo esta obligación de pago no rige para la para la gestión fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2003, como erróneamente interpreta y pretende aplicar de manera retroactiva la Administración Tributaria, pues si se acoge ese criterio se estaría vulnerando lo dispuesto por el art. 33 de la CPE abrogada, cuyo tenor es similar al art. 123 de la CPE vigente, en sentido que la ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo; principio de irretroactividad que se funda en la preservación del orden público, que tiene como finalidad plasmar la seguridad y estabilidad jurídica. En este punto, corresponde aclarar que la normativa tributaria puede tener efecto retroactivo siempre y cuando se hubiese establecido expresamente y beneficie al sujeto pasivo, situación que no ocurre en el presente caso.

Por lo expuesto, se concluye que en la actuación de la Superintendencia Tributaria General, no se encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, al haber aplicado correctamente la normativa citada, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0729/2007 de 10 de diciembre de 2007,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 180/2008 /2008. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

emitida por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marces Tordoya Rivas
MAGISTRADO

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTION: 2014 -

SENTENCIA Nº 345 FECHA 16 de diciembre

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 11/2014

Dra. Maritza Suntura Juaniquina -
VOTO DISIDENTE: