



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 133/15 de 22/07/15

H.R. N° 3977 de 22/07/15

22-7-15

17:38

CBA
21

SALA PLENA

SENTENCIA:

363/2014.

FECHA:

Sucre, 16 de diciembre de 2014.

EXPEDIENTE:

159/2008.

PROCESO:

Contencioso Administrativo.

PARTES:

Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital I Cochabamba del SIN contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0743/2007 de 13 de diciembre, que resuelve revocar totalmente la Resolución STR-CBA/RA 0173/2007 de 3 de septiembre, quedando sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 118/07 de 4 de abril; la respuesta de fs. 50 a 53 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital I Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada por Silvano Arancibia Colque, dentro el plazo previsto en el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, por memorial de fs. 28 a 30 se apersona fundamentando su demanda que se sintetiza en lo siguiente: Que el argumento expuesto por la Superintendencia Tributaria General en la Resolución Jerárquica para resolver revocar totalmente la Resolución de Alzada y dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria es: *"Que de la verificación y compulsas de los Estados Financieros originales con cierre al 31 de marzo de 2006, la empresa COSICA Ltda. presento como descargo el acta de infracción N° 111261, memorial de 4 de septiembre de 2006, que evidencia que el 31 de julio de 2006, la referida empresa presentó al SIN los estados financieros dentro de los cuales se encuentra el estado de flujo efectivo por los ejercicios terminados al 31 de marzo de 2006, y que de acuerdo al PCGA, este estado también se denomina estado de cambios en la situación financiera, según el punto 5-d) del reglamento para la presentación de estados financieros con dictamen de auditoría y la norma de contabilidad N° 11, emitida por el consejo técnico de auditoría y contabilidad, estado de cambios que contiene la información esencial requerida, pudiendo denominarse entonces de las dos formas indistintamente. Por lo que no se hubiera incurrido en incumplimiento de deberes formales por la presentación de los estados financieros solicitados por la Administración Tributaria, conforme establece el art. 36 del DS N° 24051".*

Indica que se ha violado normas en la resolución de recurso jerárquico, como la RND N° 10-0030-05, que reglamenta la formalización de exención del IUE, ya que los sujetos pasivos exentos de este impuesto deben presentar: estado de situación patrimonial, estado de actividades y estado de flujo de efectivo, no pudiendo ser homologado a sujetos pasivos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

obligados a llevar registros contables, y que el flujo de efectivo se refiere únicamente a cambios en el efectivo y los equivalentes del mismo, por lo que no corresponde la aplicación y sustento de esta norma en el presente caso.

Que el art. 74 del Código Tributario en concordancia con la RND N° 10-0030-05, establecen que solo a falta de disposición expresa, se aplicaran supletoriamente las normas de la Ley de procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa, existiendo normas tributarias específicas sobre la forma, medios y plazos, para la entrega de los estados financieros con dictamen de auditoria externa, por lo que no corresponde la aplicación de la Ley de procedimiento administrativo u otras.

Así también el art. 5 de la RND N° 10-0001-02, refiere los requisitos para la presentación de los estados financieros básicos, establecidos en el art. 36 del DS N° 24051, como el art. 36 del DS N° 24051, sobre los estados financieros básicos que deberán presentar los sujetos obligados a llevar registros contables, y que el art. 5 del Código Tributario, que establece la prelación normativa con carácter limitado como fuente del derecho.

Finalmente la Norma de Contabilidad N° 11, que refiere el reglamento para la presentación de estados financieros con dictamen de auditoria, emitido por el consejo técnico de auditoria y contabilidad, indicando que dicho estado de cambios contiene la información esencial requerida, pudiendo denominarse de dos formas, violando con este argumento la prelación establecida en la ley tributaria.

Concluye solicitando se declare probada el presente recurso contencioso administrativo, en consecuencia se resuelva revocar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0743/2007, y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 118/08 de 4 de abril de 2007.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 9 de abril de 2008 (fs. 33), es corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente el Superintendente Tributario General Interino, quien se apersona al efecto el 19 de septiembre de 2008, respondiendo a la demanda, que se resume en lo siguiente:

Que la Resolución Jerárquica STG-RJ/0743/2007, esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídico, y que esta resolución no sustenta ni refiere la R.N.D. N° 10-0030-05, que reglamenta la formalización de exención del IUE, y el art. 74 del Código Tributario boliviano, relativo a la aplicación supletoria de la Ley de procedimiento administrativo, por lo que es impertinente la cita de estas disposiciones.

Para la Resolución del Recurso Jerárquico, se aplicó la normativa legal, reglamentaria y administrativa respectiva, respetando la prelación jurídica prevista en el Código Tributario como el art. 47 de la Ley 843, que establece la determinación de la utilidad neta imponible, que toma como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión, los arts. 35 y 36 del DS N° 24051 (reglamento del IUE) que reglamenta los procedimientos para la determinación del IUE, el art. 48 del citado Decreto Supremo, que previa autorización de la Secretaría de Hacienda la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

Administración Tributaria pondrá en vigencia con carácter general mediante las normas administrativas pertinentes la aplicación de las normas técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditores y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, y que este eleve a su consideración respecto a los PCGA, relativos a la determinación de la base imponible IUE, por lo que a tal efecto la Administración Tributaria dicto la R.A. 05-0015-01 de 11 de abril de 2001, que resolvió autorizar la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11 para la adecuada exposición de los Estados Financieros, esta norma establece la información mínima requerida como el Estado de Flujo de Efectivo (cambios de la Situación Financiera) entre otros componentes del balance general, revelaciones en los estados financieros y sus notas e información financiera complementaria, conforme a esta norma y aplicable por disposición de la R.A. 05-0015-01 de 11 de abril de 2001, el Estado de Flujo de Efectivo corresponde al Estado de Cambio de la Situación Financiera, citando al respecto la definición técnica del autor Gonzalo L. Terán Gandarillas en su obra "Temas de Contabilidad Básica e Interna".

Finalmente indica que la empresa COSICA LTDA. presentó al Servicio de Impuestos Nacionales sus Estados Financieros, como también el Estado del Flujo Efectivo por los ejercicios terminados al 31 de marzo de 2006, el cual equivale al Estado de Cambios en la Situación Financiera en aplicación del art. 36 del DS N° 24051, el numeral 5 de la RND 10-0001-02 y la norma de contabilidad N° 11 que fue autorizada por Resolución Administrativa 05-0015- 01.

En este sentido, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0743/2007 de 13 de diciembre.

Luego consta en obrados que la entidad demandante presentó la réplica que cursa a fs. 58 a 59, ratificando el contenido de la demanda; mientras que la entidad estatal demandada la réplica, que cursa a fs. 63 a 65, que reitera los fundamentos de la defensa; finalmente, por proveído de fs. 67, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución en única instancia es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10. I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO IV: De la compulsión de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

En fecha 15 de agosto de 2006, la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN constato que la empresa COSICA Ltda. incumplió con la presentación de sus Estados Financieros de la gestión 2006, de acuerdo a la RND N° 10-0001-02 y RND N° 10-0015-02, porque no figura el estado en la situación financiera, por lo cual, es sancionada con UFV 5.000 de acuerdo al numeral 3.6 de la RND N° 10-0021-04, teniendo 20 días de plazo para que cancele la multa o presente descargos.

El 4 de septiembre, la empresa COSICA Ltda. solicita se deje sin efecto el acta de infracción, ya que dentro los Estados Financieros presentados al SIN estos incluían el Estado de Flujo de Efectivo, realizado en cumplimiento de la Normativa N° 11; esta solicitud fue rechazada por la Administración Tributaria por nota GDC/DF/RV-RM/147/06 de 6 de septiembre de 2006, ratificado por informe de conclusiones DF/RV/VE-IA/832/06-C, que además sugiere remitir antecedentes al departamento jurídico para la emisión de la Resolución Sancionatoria.

El 27 de septiembre de 2006, emiten la Resolución Sancionatoria N° 513/06 que resuelve sancionar al COSICA Ltda. con multa administrativa de UFV 5.000 de acuerdo a los arts. 103, 160, 161 y 162 de la Ley 2492 CTb y la RND N° 10-0021-04 anexo A, num. 3.6, ante esta Resolución Sancionatoria el contribuyente interpone recurso de alzada con el argumento de que el contribuyente sancionado no corresponde a su empresa sino a Ediciones Central Arévalo SRL; por Resolución STR-CBA/0048/ 2007 de 12 de marzo, se anula la Resolución Sancionadora hasta que se emita otra que consigne los datos correctos del contribuyente.

Que emitida la nueva Resolución Sancionatoria N° 118/07 de 4 de abril de 2007, que corrige los datos del contribuyente con la misma sanción impuesta anteriormente, esta fue impugnada por COSICA Ltda. mediante recurso de alzada, que fue resuelta por Resolución STR-CBA/RA 0173/2007, que confirma la Resolución impugnada, lo que origino que el contribuyente recurra en Jerárquico, emitiéndose la Resolución Jerárquica STG-RJ/0743/2007, que resuelve revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada y consecuentemente deja sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 118/07.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el *objeto de la presente controversia* se circunscribe a un hecho puntual: "*Si el Estado de Cambios de la Situación Financiera es equivalente al Estado de Flujo de Efectivos, de acuerdo a la legislación vigente de presentación de Estados Financieros*".

Establecida la controversia de acuerdo a los datos procesales y los argumentos de la demanda como de la defensa, pasamos a analizar el fondo de la causa para su correspondiente resolución, por lo que indicamos lo siguiente:

La Resolución Administrativa 05-0041-99, en su art. 36 aprueba las normas de Contabilidad que tienen relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE),



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

de las cuales la NC1 (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), y por otra parte la Resolución Administrativa 05-0015-01, autoriza la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11 (Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros), normas vigentes y aplicables para la presentación de Estados Financieros al 31 de marzo del 2006, a ello se debe precisar que el párrafo 3 del numeral 3 de la Norma de Contabilidad N° 11 (Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros), instituye que: *“Los estados financieros básicos son: Balance General, Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados), Estado de Evolución del Patrimonio (incluye el de Resultados Acumulados), Estado de Flujos de Efectivo (Cambios en la Situación Financiera) y Notas a los Estados Financieros”*. De la citada norma claramente se incluyen en el Estado de Evolución del Patrimonio al Estado de Resultados Acumulados: *“Estado de Evolución del Patrimonio (incluye el de Resultados Acumulados)”* e igualmente en el Estado de Flujos de Efectivo se incluye al Estado de Cambios en la Situación Financiera, al indicar *“Estado de Flujos de Efectivo (Cambios en la Situación Financiera)”*. Aunque esta norma no diferencia entre Estado Acumulado, Estado de Evolución del Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación Financiera y Estado de Flujo de Efectivos, si ordena que se puede y deben incluir en el Estado de Evolución del Patrimonio, el Estado de Resultados Acumulados y en el Estado de Flujo de Efectivos, el Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Asimismo es preponderante indicar, que la Norma de Contabilidad N° 1 (NC1- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) en su Capítulo I, (Principios Generales, num. 1 refiere sobre los principios generales propuestos, que hacen a la estructura general de los Estados Financieros, en lo relacionado a la materialidad que indica: *“Materialidad.- (significación o importancia relativa).- Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general. Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos o pasivos, en el patrimonio o en el resultados de las operaciones”*. Por lo que en la presentación de Estados Financieros, de acuerdo al principio de significación o importancia relativa, al ponderar la correcta aplicación de los principios y normas se debe actuar obligatoriamente, con sentido práctico, de acuerdo al caso concreto que permite un margen de flexibilidad, sobre todo como en el presente caso, cuando la Norma de Contabilidad N° 11 ordena incluir en los Estados Financieros básicos determinados acápites, partidas o cuentas.

En el caso de autos, se evidencia que la empresa COSICA Ltda. en los Estados Financieros presentados a la Administración Tributaria, que cursa a fs. 16 a 28 del anexo, en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, se incluye los resultados acumulados; y en el Estado de Flujo de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

Efectivo, al ser el Estado de Cambios en la Situación Financiera donde se obtuvieron los recursos (entradas en efectivo) y donde se aplicaron (salidas de efectivo) o como señala las Normas de Información Financiera (NIF A-5), son Estados Financieros básicos emitidos tanto por las entidades lucrativas, como por las que tienen propósitos no lucrativos y se conforman de 2 elementos: el origen y aplicación de recursos, los elementos señalados de entradas y pagos, que refleja en los Estados Financieros presentados.

De igual manera el art. 36 del DS N° 24051, que determina los documentos contables a ser presentados consistentes en: Balance General; Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias); Estados de Resultados Acumulados; Estados de Cambios de la Situación Financiera y Notas a los Estados Financieros, no contradice a la Norma de Contabilidad N° 11 (Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros), ya que los documentos contables de Estados de Resultados Acumulados y Estados de Cambios de la Situación Financiera, por lo que ambos son semejantes entre sí.

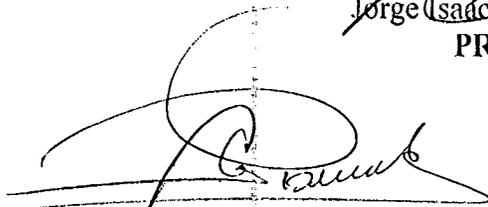
Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la ex Superintendencia Tributaria General, a la fecha Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no entró en contradicción, ni infringió alguna norma legal, menos vulneró derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas; y el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0743/2007 de 13 de diciembre, en su argumentación técnica-jurídica se ajusta a derecho.

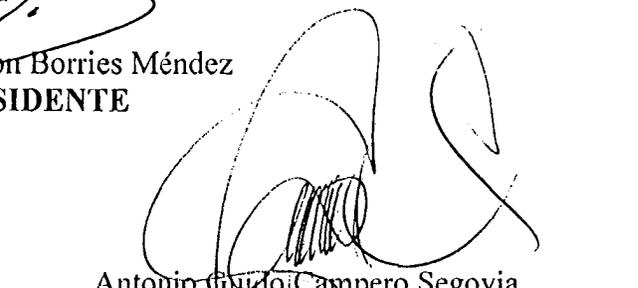
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10. I de la Ley N° 212 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30 interpuesta por la Gerencia Distrital I Cochabamba del SIN, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0743/2007 de 13 de diciembre, emitida por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

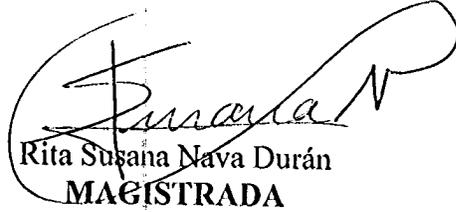


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 159/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributario General.

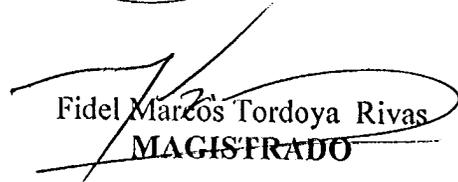

Pastor Segundo Mariani Villca
MAGISTRADO

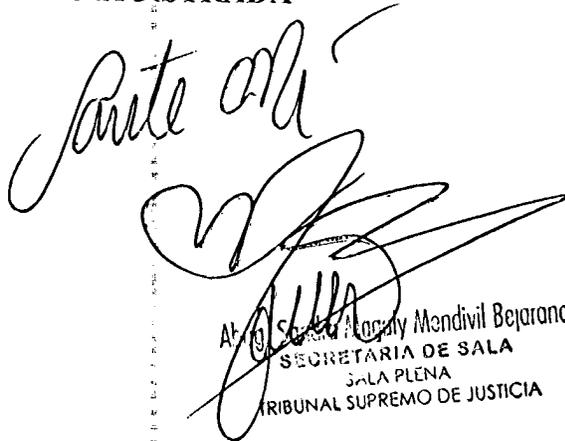

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

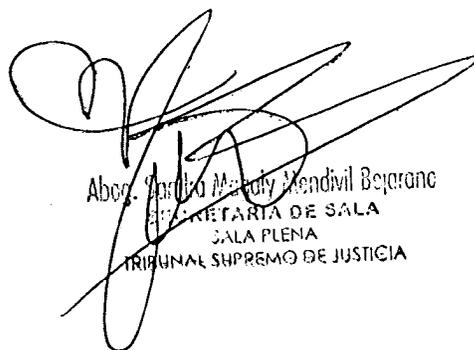

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Abelardo Macabuy Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: 2014
EXP. N° 363... FECHA 16 de diciembre
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2014
Conforme -
VOTO DISIDENTE:


Abelardo Macabuy Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA