



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 2174/2013

La Paz, 9 de diciembre de 2013

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Manufactura Boliviana SA.**, representada por Roció Amalia Julio Quintana.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Mario Vladimir Moreira Arias.

Número de Expediente: **AGIT/1949/2013//CBA-0233/2013.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyente Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 141-145 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013 (fs. 125-137 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ 2174/2013 (fs. 163-170 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Mario Vladimir Moreira Arias, conforme acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13, de 27 de septiembre de 2013 (fs. 140 de antecedentes administrativos), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 141-145 del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de

1 de 18



Justicia tributaria para vivir bien:
Jan mit'ayir jach'a kamari (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mibaeti
onómima mbaerepi Vae (Guarani)



Av. Víctor Sanjinéz N° 2705 esq. Méndez Arcos (Plaza España)
Telfs./Fax: (2) 2412789 - 2412048 • www.ait.gob.bo • La Paz, Bolivia



Alzada ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013 (fs. 125-137 del expediente), emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, presentando los siguientes argumentos:

- i. Cita los Artículos 37 y 39 de la Ley N° 843, Numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, y señala que no siendo ésta taxativa sino más bien enunciativa, la misma no realiza exclusión en relación al tipo de contribuyente, es decir que no hace alusión o referencia en sentido de exclusión del contribuyente como persona natural o persona jurídica, además que conforme al Artículo 80 del CTB, las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario, mismas que se encuentran por encima de las normas contables, tal cual lo establece el Artículo 5 de la Ley N° 2492.
- ii. Manifiesta que la determinación del ingreso gravado por este concepto ha sido calculada en aplicación de los Artículos 27 de la Ley N° 843 y 7 del Decreto Supremo N° 21530, en ausencia de una forma expresa para la determinación de la base imponible por concepto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, en estricta aplicación de lo establecido en el Numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492, es decir, como aplicación analógica de la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE.
- iii. Enuncia los Artículos 99 de la Ley N° 2492, 19 del Decreto Supremo N° 27310, 35, 36 de la Ley N° 2341 y 55 del Decreto Supremo N° 27113, para indicar que las Resoluciones Determinativas contienen todos los requisitos esenciales previstos en el Artículo 99 del CTB.
- iv. Aduce que la documentación presentada por el contribuyente fue debidamente valorada, concluyendo luego de su revisión, análisis y valoración que se mantiene la deuda tributaria establecida en las Vistas de Cargo conforme el Artículo 18, caso 3) Numeral 3), de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.
- v. Sostiene que según los Artículos 42 de la Ley N° 843 y 4 del Decreto Supremo N° 24051, se colige de forma fehaciente y legal que los contratos de anticresis se encuentran alcanzados y son objeto de imposición para el IUE; agrega y aclara que todas las actuaciones de la Administración Tributaria se encuentran enmarcadas



dentro del ordenamiento jurídico señalado, conforme dispone el Artículo 65 de la Ley N° 2492 e Inciso g) del Artículo 4 de la Ley N° 2341, referidos al principio de legalidad y presunción de legitimidad de la Administración Pública.

vi. Finalmente solicita se revoque totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre de 2013, declarando firmes y subsistentes la Resoluciones Determinativa Nos. 17-00189-13, 17-00190 y 17-00191-13, todas de 10 de junio de 2013.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 125-137 del expediente), resolvió revocar totalmente las Resoluciones Determinativas N° 17-00189-13, 17-00190-13 y 17-00191-13, de 10 de junio de 2013, emitidas por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, con los siguientes fundamentos:

- i. Expresa que evidenció que la Administración Tributaria determinó reparos a favor del fisco por conceptos de ingresos correspondiente al contrato anticrético suscrito por MANACO SA. con el señor Juan Carlos Laguna Quiroga, por la suma de \$us80.000.-, en aplicación de los Artículos 42, 47 y 50 de la Ley N° 843, 4 y 6 del Decreto Supremo N° 24051 y 7 del Decreto Supremo N° 21531, señalando que la determinación del ingreso gravado fue calculado en aplicación del Artículo 27 de la Ley N° 843 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, en ausencia de una forma de determinación expresa para la determinación de la base imponible por concepto del IUE y en estricta aplicación de lo establecido en el Artículo 8, Numeral III de la Ley N° 2492, sin modificar normas existentes para el IUE.
- ii. Refiere que la analogía está establecida en nuestra legislación en el Artículo 8, Parágrafo III, de la Ley N° 2492; por otra parte, señala que el Numeral 1 del Parágrafo I del Artículo 6 de la misma, referente al Principio de Legalidad, establece que, desde el punto de vista normativo, los tributos sólo pueden ser fijados por Ley, el cual actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria (no hay tributo sin Ley previa que así lo establezca), siendo que, desde el punto de vista de la aplicación práctica, significa que la Administración en su actuar debe someterse a la Ley.

3 de 18





- iii. Indica que de acuerdo a la jurisprudencia, el argumento de analogía supone tres condiciones: a) Que no exista Ley expresamente aplicable al caso controvertido; b) Que la especie legislada sea semejante a la especie carente de norma, y; c) Que exista la misma razón para aplicar a la última el precepto estatuido respecto de la primera ("ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispositio").
- iv. Sostiene que los contratos de anticrético, en nuestra legislación, están alcanzados por el RC-IVA y son sujetos de este impuesto las personas naturales y sucesiones indivisas, razón por la cual señala que la Resolución Administrativa N° 05-00041-99, en sus numerales 1, 2 y 3, hace referencia únicamente a las empresas unipersonales sujetas al IUE, que por sus características, perciban otros ingresos como personas naturales, siendo que por estos últimos ingresos serían sujetos al RC-IVA; sin embargo, está establecido tanto en el inciso a) del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y en la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, que en estos casos son sujetos pasivos del IUE y no del RC-IVA, es decir, que la reglamentación consideró esta situación por cuanto la misma está conforme a lo estipulado por Ley.
- v. Señala que no existe semejanza entre persona jurídica y persona natural, por cuanto son sujetos del RC-IVA las personas naturales y las sucesiones indivisas y no así las personas jurídicas, es decir, que si bien MANACO SA. es sujeto pasivo del IUE, este impuesto no hace referencia a la determinación de los ingresos por estos conceptos para las empresas jurídicas, por lo que en aplicación del principio de legalidad no corresponde la aplicación de analogía.
- vi. Establece que los contratos de anticrético de personas jurídicas no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, por tanto, los reparos establecidos a MANACO SA. no pueden ser aplicados por analogía como arguye la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una



nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo N° 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 22 de octubre de 2013, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0737/2013, de 21 de octubre de 2013, se recibió el expediente ARIT-CBA-0233/2013 (fs. 1-149 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 25 de octubre de 2013 (fs. 150-151 del expediente), actuaciones notificadas a las partes el 30 de octubre de 2013 (fs. 152 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210 del Código Tributario Boliviano, vence el **9 de diciembre de 2013**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 23 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula a Guillermo Alfredo Michaels Bringas, en su calidad de Representante Legal de MANACO SA., con las Ordenes de Verificación N° 3912OVE00034, 3912OVE00035 y 3912OVE00036 – Formulario 7531, de 20 de marzo de 2012 y Requerimientos N° 00114026, 00114027 y 00114028, con alcance Verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético





firmado con el señor Laguna Quiroga Juan Carlos, por los periodos fiscales Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010, solicitando la siguiente documentación: **1)** Documentos correspondientes al contrato de anticrético y cancelación del mismo; **2)** Comprobantes contables relacionados a la determinación del ingreso correspondiente a la transacción de anticresis, de los periodos de marzo a diciembre de 2007 y de enero a marzo de 2008; **3)** Libro mayor de las cuentas contables en las cuales se registró el ingreso determinado correspondiente a la transacción de anticresis, de los periodos de Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010; **4)** Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2008, 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010; **5)** Toda otra documentación relacionada al contrato de anticresis señalado y la determinación del ingreso correspondiente a esta operación en los periodos de Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010 (fs. 2 y 12-20 vta. de antecedentes administrativos c.1, c.2 y c.3).

- ii. El 22 de febrero de 2012 y el 30 de marzo de 2012, MANACO SA. presentó a la Administración Tributaria los Testimonios Nros. 579/2008 y 2206/2008, documento de compromiso de cancelación parcial de capital anticrético legalizado, documento de cancelación de contrato de anticrético, deposito 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 (fs. 22-23 de antecedentes administrativos c.1 y 21-22 de antecedentes administrativos c.2 y c.3); asimismo, presentó la nota MANACO/EXT-0115/03/12, indicando que revisada su documentación encontraron que no consideraron el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE de las gestiones solicitadas (fs. 21 de antecedentes administrativos c.1).
- iii. El 8 de marzo de 2013, la Administración Tributaria emitió la Finalización de Orden de Verificación N° 3912OVE00034, 3912OVE00035 y 3912OVE00036; el 11 de marzo 2013, la Administración Tributaria emitió los Informes CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/0225/2013, SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/0226/2013 y SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/0227/2013, estableciendo reparos por concepto del IUE del contrato anticrético firmado con el señor Laguna Quiroga Juan Carlos, al haber verificado que el contribuyente no consideró el ingreso correspondiente al referido contrato, para la determinación de los resultados de las gestiones 2008, 2009 y 2010



recomendando la emisión y notificación de la Vista de Cargo (fs. 116 c.2, 117 de c.1, c.3, 117-120 c.2, 118-121 c.1, c.3, de antecedentes administrativos).

- iv. El 18 de marzo de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a Guillermo Alfredo Michaels Bringas, en su calidad de Representante Legal de MANACO SA., con las Vistas de Cargo N° 26-00030-13, 26-00031-13 y 26-00032-13 de 11 de marzo de 2013, donde estableció reparos por el IUE, sobre Base Cierta por las gestiones fiscales de 2008 (periodos Abril a Diciembre 2008), 2009 (periodos Enero a Diciembre 2009), y 2010 (periodos Enero a Diciembre 2010), por un total de 17.135 UFV, 21.081 UFV, y 14.586 UFV, debido a que no consideró el ingreso correspondiente al contrato de anticrético conforme a Ley, de conformidad al Artículo 47 de la Ley N° 843, Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, y calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, en aplicación del Numeral 3 del Artículo 160 y el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) (fs. 121-129 de antecedentes administrativos c.2, 122-130 de antecedentes administrativos c.1, c.3).
- v. El 27 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DJCC/UTJ/INF/0147/2013, SIN/GGCBBA/DJCC/UTJ/INF/0148/2013 y SIN/GGCBBA/DJCC/UTJ/INF/0149/2013 señalando que, al no haber el contribuyente presentado descargos a la Vista de Cargo, se confirma la deuda tributaria (fs. 156-157 de antecedentes administrativos c.2, 157-158 de antecedentes administrativos c.1, c.3).
- vi. El 18 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a Guillermo Alfredo Michaels Bringas en su calidad de Representante Legal de MANACO SA., con la Resolución Determinativa N° 17-00189-13, 17-00190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio de 2013, que resolvió determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente en 17.030 UFV, 21.052 UFV y 14.630 UFV, respectivamente, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, por el IUE de los periodos fiscales de Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010 (fs. 160-169 de antecedentes administrativos c.2, 161-171 de antecedentes administrativos c.1, c.3).





IV.2. Alegatos de las Partes

IV.2.1. Alegatos de la Administración Tributaria

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Mario Vladimir Moreira Arias, conforme acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 (fs. 140 de antecedentes administrativos), el 14 de noviembre de 2013, presentó alegatos escritos en los que ratifica los extremos señalados en el memorial de interposición de Recurso Jerárquico (fs. 154-156 vta. del expediente).

IV.3. Antecedentes de Derecho.

i. Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB).

Artículo 8. (Métodos de Interpretación y Analogía).

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.

ii. Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986 (TO)

Artículo 19.- Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Artículo 24.- Se considera ingreso al valor o monto total- en valores monetarios o en especie- percibidos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el Artículo 19 de esta Ley.

Artículo 27.- En el caso de los contratos anticréticos se considera ingreso el 10% del monto de la operación. El Poder Ejecutivo reglamentará la forma y plazos para la determinación y pago.

Artículo 36.- 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.



Artículo 37.- Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita pro acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada. Sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

Artículo 39.- A los fines de este impuesto se entenderá por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en este Artículo.

Artículo 40.- A los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas, beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico.

Artículo 42.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

iii. Decreto Ley N° 12760, de 6 de Agosto de 1975, Código Civil,

Artículo 1429. (Derecho a percibir los frutos).-

1. Por el contrato de anticresis el acreedor tiene derecho a percibir los frutos del inmueble, imputándolos primero a los intereses, si son debidos, y después al capital.





II. Es válido el pacto por el cual las partes convienen en que los frutos se compensen con los intereses en todo o en parte.

iv. Decreto Supremo N° 24051, de 29 de junio de 1995, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).

Artículo 4. (Utilidades de fuente boliviana). *En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:*

Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país;

Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

Artículo 6. (Utilidad Neta Imponible). *Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), la que resulte de los estados financieros de la empresa, elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento.*

v. Decreto Supremo N° 21531, de 28 de febrero de 1987, Reglamento del Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (RRCIVA).

Artículo 7.- *A los fines de la determinación del ingreso presunto del diez por ciento (10%) a que se refiere el artículo 27 de la ley 843, deberá procederse de la siguiente forma:*

Cuando el contrato anticrético se hubiera pactado en moneda extranjera, el monto sobre el que debe calcularse el mencionado porcentaje se determinará multiplicando el monto de la moneda extranjera por la cotización oficial de esa divisa extranjera del último día hábil del mes al que corresponda la determinación.



Cuando el contrato anticrético se hubiera pactado en moneda nacional con o sin mantenimiento de valor, el monto sobre el que debe calcularse el mencionado porcentaje será el monto original de la operación actualizado mensualmente en función de la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense con relación a la moneda nacional producida entre la fecha de celebración del contrato y el último día hábil del mes al que corresponda la determinación.

Cuando la celebración del contrato se hubiera producido entre el 3 de noviembre de 1982 y el 29 de agosto de 1985, a los efectos de esta actualización y sólo para fines tributarios, se utilizará la cotización del dólar estadounidense incluida en el anexo I del decreto supremo 21304 de 23 de junio de 1986.

Sobre el monto del contrato, actualizado de acuerdo con lo establecido en los incisos precedentes, se calculará el ingreso presunto del diez por ciento (10%) anual, y del valor así obtenido se imputará, a cada mes, la duodécima que corresponda, determinándose en esta forma el ingreso mensual gravado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores es de aplicación, tanto para la determinación del ingreso presunto que perciba el propietario del inmueble cuyos frutos han sido cedidos, como para la determinación del ingreso presunto del acreedor anticresista, por el capital entregado.

Cuando el acreedor anticresista entregare en alquiler a un tercero el inmueble recibido en anticresis, se considerará ingreso el canon que perciba por concepto de alquiler, en reemplazo del ingreso presunto indicado en los párrafos anteriores.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-2174/2013, de 6 de diciembre de 2013, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:





IV.4.1. Sobre la aplicación de la analogía para establecer la base imponible del IUE en los contratos de anticrético.

- i. La Administración Tributaria, en su Recurso Jerárquico y en alegatos, cita los Artículos 37 y 39 de la Ley N° 843 y el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, manifestando que no al no ser esta taxativa sino más bien enunciativa, no realiza exclusión en relación al tipo de contribuyente, es decir, que no hace alusión o referencia en sentido de excluir a un contribuyente por ser persona natural o persona jurídica; además, conforme el Artículo 80 de la Ley N° 2492 (CTB), las presunciones establecidas por Leyes tributarias no admiten prueba en contrario, mismas que se encuentran por encima de las normas contables tal cual lo establece el Artículo 5 de la citada Ley. Manifiesta que la determinación del ingreso gravado por este concepto ha sido calculado en aplicación de los Artículos 27 de la Ley N° 843 y 7 del Decreto Supremo N° 21530, en ausencia de una forma de determinación expresa para la determinación de la base imponible por concepto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, ello en estricta aplicación de lo establecido en el Artículo 8, Numeral III de la Ley N° 2492, reiterando que ha utilizado por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE.
- ii. Cita los Artículos 99 de la Ley N° 2492, 19 del Decreto Supremo N° 27310, 35, 36 de la Ley N° 2341 y 55 del Decreto Supremo N° 27113, para indicar que las Resoluciones Determinativas contienen todos los requisitos esenciales previstos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492; aduce que la documentación presentada por el contribuyente fue debidamente valorada, concluyendo luego de su revisión y análisis que se mantiene la deuda tributaria establecida en las Vistas de Cargo conforme el Artículo 18, caso 3), Numeral 3), de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.
- iii. Sostiene que según los Artículos 42 de la Ley N° 843 y 4 del Decreto Supremo N° 24051 se colige de forma fehaciente y legal que los contratos de anticresis se encuentran alcanzados y son objeto de imposición para el IUE; agrega y aclara que todas las actuaciones de la Administración Tributaria se encuentra enmarcada dentro el ordenamiento jurídico señalado conforme dispone el Artículo 65 de la Ley N° 2492 e Inciso g) del Artículo 4 de la Ley N° 2341, referente al principio de legalidad y presunción de legitimidad de la Administración Pública.



- iv. Al respecto, la doctrina señala que *"la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones."* (VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma. Edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001. Pág. 176).
- v. En relación a la figura de la anticresis, se tiene que la misma se constituye en un contrato que refleja una situación de *"verdadero uso; ya que, mientras el acreedor disfruta de la cosa del deudor, apropiándose sus frutos, éste, en cambio, disfruta o se sirve del dinero de aquél, por cuya razón se la ha llamado también contrato de gozar y gozar"* (CABANELLAS, Guillermo: *"Diccionario Jurídico Elemental"*. Edición 2006. Pág. 32).
- vi. En nuestra legislación, el Artículo 8, Parágrafo III de la Ley N° 2492, establece que 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**.
- vii. Respecto a la determinación del IUE, los Artículos 36, 37, 39 y 42 de la Ley N° 843, establecen que el IUE **se aplica sobre las utilidades** resultantes de los estados financieros de las empresas, al cierre de cada gestión fiscal, siendo sujetos pasivos, entre otros, **las empresas, inclusive las de carácter unipersonal**, que coordinen los factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales; asimismo, se restringe el objeto del Impuesto a las denominadas utilidades de fuente boliviana, es decir, a **las provenientes de bienes situados**, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades u otros hechos ocurridos dentro del límite de la misma.
- viii. De igual forma, se tiene que los Artículos 40 y 47 de la citada Ley establecen **que se consideran utilidades** a las rentas, beneficios o ganancias que surjan de los Estados Financieros, tengan o no carácter periódico, siendo objeto del impuesto la **Utilidad Neta Imponible**, resultante de **deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la**





fuelle; consecuentemente, se tiene que la base del impuesto estará dada por la utilidad de fuente boliviana resultante de los Estados Financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y no así por el ingreso bruto que percibe el contribuyente tal como ocurre con otros impuestos.

- ix. Por su parte, el Decreto Supremo N° 24051 (RIUE), en sus Artículos 4 y 6, establecen que son de fuente boliviana: a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y **cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país;** d) **Toda otra utilidad** no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.
- x. Por su parte el Código Civil, prevé en su Artículo 1429 que por el contrato de anticresis, **el acreedor tiene derecho a percibir los frutos del inmueble**, imputándolos primero a los intereses, si son debidos, y después al capital, siendo válido el pacto por el cual las partes convienen en que los frutos se compensen con los intereses en todo o en parte.
- xi. En este marco, del análisis y revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que el 23 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente MANACO SA., con la Orden de Verificación N° 3912OVE00034, 3912OVE00035 y 3912OVE00036 y los Requerimientos N° 00114026, 00114027 y 00114028, solicitando documentación referida al contrato de anticrético firmado con el señor Laguna Quiroga Juan Carlos, por los periodos fiscales Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010 (fs. 2 y 12-20 vta. de antecedentes administrativos c.1, c.2 y c.3), habiendo presentado el contribuyente los Testimonios Nros. 579/2008 y 2206/2008, documento de compromiso de cancelación parcial de capital anticrético legalizado, documento de cancelación de contrato de anticrético, deposito 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 (fs. 22-23 de antecedentes administrativos c.1 y 21-22 de antecedentes administrativos c.2 y c.3); asimismo, presentó en la misma presentó la nota MANACO/EXT-0115/03/12, indicando que revisada su documentación encontraron que no consideraron el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE de las gestiones solicitadas (fs. 21 de antecedentes administrativos c.1).

- xii. Posteriormente, el 18 de marzo de 2013, la Administración Tributaria notificó las Vistas de Cargo N° 26-00030-13, 26-00031-13 y 26-00032-13, en las que se señala, en sus partes sobresalientes: "3. De conformidad a lo dispuesto en la Ley 843 (Texto ordenado) en su Artículo 47 y Decreto Supremo N° 24051 Artículo 4, Decreto Supremo N° 21531 Artículo 7, corresponde la determinación del ingreso conforme a Ley tanto para el propietario del inmueble, como para el acreedor anticresista en este caso MANUFACTURA BOLIVIANA SA por el capital entregado", y expone el cuadro de Determinación del ingreso conforme a Ley del Contrato de Anticresis, exponiendo el Ingreso del 10% sobre el monto del Contrato, equivalente a \$us8.000.-, e imputando a cada mes \$us666,67 por duodécimas, obteniéndose un impuesto omitido de Bs10.746.- por los periodos abril a diciembre de 2008, Bs14.139.- por los periodos enero a diciembre de 2009 y Bs10.761.- por los periodos enero a octubre de 2010, determinando una deuda tributaria de 17.135 UFV, 21.081 UFV, y 14.586 UFV respectivamente, importes que incluyen tributo omitido, intereses y sanción por Omisión de Pago (fs. 121-129 de antecedentes administrativos c.2, 122-130 de antecedentes administrativos c.1, c.3).
- xiii. Siendo que MANACO SA. no presentó descargos contra las Vistas de Cargo, por lo que el 18 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó las Resoluciones Determinativas N° 17-00189-13, 17-00190-13 y 17-00191-13, en las que se ratificó la liquidación preliminar de la deuda tributaria consignada en las Vistas de Cargo (fs. 160-169 de antecedentes administrativos c.2, 161-171 de antecedentes administrativos c.1. c.3).

- xiv. De todo lo anteriormente expuesto, se evidencia que la Administración Tributaria, para la determinación de la base imponible del IUE por el Contrato Anticrético sujeto a revisión, aplicó las normas del RC-IVA las cuales, conforme establece el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, citado en las Vistas de Cargo, determinan que en los Contratos Anticréticos se considerará ingreso el 10% del monto total de la

15 de 18





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 gravable por el RC-IVA**.

- xv. No obstante, debe considerarse que –tal como prevén los Artículos 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 cuales se pueda determinar si el inmueble que recibió como efecto del contrato de anticresis implicó la 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 de los intereses del crédito”* (MORALES GUILLÉN, Carlos. *Código Civil concordado y anotado*. Segunda Edición. La Paz: Gisbert & CIA. SRL, 1982. Pág. 1510), por lo cual, los ingresos que perciba el contribuyente por efecto del usufructo del bien inmueble se verán reflejados en el Estado de Resultado y por lo tanto serán susceptibles de generar utilidades de fuente boliviana que estarán alcanzadas por el IUE.
- xvi. En este sentido, debe tenerse presente que el contrato de anticresis **no genera ganancia per se, toda vez que en los hechos se suscita únicamente el préstamo de un inmueble a cambio del préstamo de capital** (generándose un activo y un pasivo para el acreedor y deudor respectivamente, que no afectan el Estado de Resultados para ninguno de los dos), siendo que **los ingresos resultarán**, en todo caso, **del usufructo del bien inmueble por parte del acreedor**; de esta forma, **para el caso de las personas naturales**, se establece una **presunción que no podría adecuarse a la naturaleza del IUE**, toda vez que: 1. 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 Artículo 44 del CTB; 2. el IUE no grava simplemente el ingreso habitual de la persona sino **la utilidad obtenida por la empresa**, que de acuerdo al Artículo 40 de la citada Ley, 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).

- xvii. Por lo tanto, siendo además que la analogía es un método de interpretación de la norma tributaria que según nuestra legislación es admitida para llenar los **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 en expresamente en la Ley N° 843 y su reglamento, estableciéndose que la misma estará en función a los ingresos de fuente boliviana y los ajustes y deducciones que se realicen conforme a las previsiones normativas.
- xviii. Consecuentemente, considerando que de la revisión de antecedentes no se advierte que la Administración Tributaria hubiera identificado alguna utilidad generada por el Contrato de Anticrético objeto de la 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 de los periodos de Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010, emergente del Contrato de Anticrético suscrito por MANACO SA. con el señor Juan Carlos Laguna Quiroga, al haberse establecido que en el presente caso resultan inaplicables tanto las normas del RC-IVA por analogía, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar con fundamento propio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre de 2013.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.



17 de 18





POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, Inciso b), 139 y 144 del Código Tributario Boliviano,

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-CBA/RA 0435/2013, de 27 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Manufactura Boliviana SA. contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); consecuentemente, se revoca totalmente las Resoluciones Determinativas N° 17-00189-13, 17-00190-13 y 17-00191-13, todas de 10 de junio de 2013, dejando sin efecto el importe de 17.030 UFV equivalente Bs31.322.-, 21.052 UFV equivalente Bs38.724.- y 14.630 UFV equivalente Bs26.910.- por tributo omitido, intereses y sanción por la conducta, por concepto del IVA de los periodos Abril a Diciembre de 2008, Enero a Diciembre de 2009 y Enero a Octubre de 2010, respectivamente; todo de conformidad a lo previsto en el Inciso b) Parágrafo I del Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase



LVY/PSS-FLM/abr


Lic. Dancy David Valdovía Coria
Director/Ejecutivo General a.L.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA