

## **RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-CBA/RA 0193/2013**

**Recurrente:** **Manaco Manufactura Boliviana SA.**, legalmente representada por Rocío Amalia Julio Quintana

**Recurrido:** **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales**, legalmente representada por Mario Vladimir Moreira Arias

**Expediente:** **ARIT-CBA/0026/2013**

**Fecha:** **Cochabamba, 19 de abril de 2013**

### **VISTOS Y CONSIDERANDO:**

EL Recurso de Alzada planteado por Manaco Manufactura Boliviana SA., legalmente representada por Rocío Amalia Julio Quintana, los fundamentos en la contestación de la Administración Tributaria, el Informe Técnico-Jurídico ARIT-CBA/ITJ/0193/2013, los antecedentes administrativos, el derecho aplicable y todo lo actuado; y,

### **I Argumentos del Recurso de Alzada.**

#### **I.1. Planteamiento del Sujeto Pasivo.**

Manaco Manufactura Boliviana SA., legalmente representada por Rocío Amalia Julio Quintana, conforme acredita el Testimonio de Poder N° 679/2012 (fojas 14 a 26 vta. del expediente administrativo), mediante nota presentada el 16 de enero de 2013 (fojas 36-45 del expediente administrativo), interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

El 12 de febrero de 2007, suscribió con Juan Carlos Laguna Quiroga (propietario del inmueble) contrato de anticrético por \$us80.000.-, habiendo mantenido vigente con todas las condiciones pactadas hasta el 3 de marzo de 2008, fecha en la cual realizó la devolución del 50%, según escritura Pública N° 579/2008; indica que la Administración Tributaria realizó un proceso de verificación al propietario del inmueble y le obligó a pagar el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) sobre los ingresos presuntos, como consecuencia del capital anticrético; lo cual hizo suponer que la empresa MANACO SA., como acreedora anticresista, no consideró el ingreso correspondiente al contrato de anticrético, para la determinación de los resultados de las gestiones 2007 y 2008.

Manifiesta que el 3 de octubre de 2012, fue notificada con la Vista de Cargo N° 26-00072-12, que establece una liquidación previa de la deuda tributaria de UFV30.170.- correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por las gestiones 2007 y 2008; alega que dentro del plazo establecido de los 30 días presentó descargos, posteriormente y sin hacer una valoración, fue notificada con la Resolución Determinativa N° 17-00757-12.

Señala que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) no alcanza a los contratos anticréticos, ya que la Ley N° 843 no hace referencia alguna a este concepto contractual, por lo que este tipo de contratos NO SON OBJETO DE IMPOSICIÓN y menos en los reglamentos del IUE, establece de forma clara cuál es el monto o la cuantía que debe registrarse como ingreso gravado o ingreso presunto por anticréticos para determinar una utilidad presunta, o si ese ingreso esta sujeto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT). Sostiene que no existe norma alguna contable o legal, que indique la forma de registrar el “ingreso presunto” y deducir los gastos que tendría derecho el acreedor anticresista constituido como persona jurídica.

Alega que la Administración Tributaria forzó la interpretación del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051, toda vez que no pudo demostrar que Manaco SA., percibió alguna utilidad de fuente boliviana, menos demostró cuales fueron los alquileres y arrendamientos de inmuebles situados en el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia, si nunca alquiló ni arrendó sus bienes inmuebles.

Argumenta que la Administración Tributaria, aplicó de manera analógica el cálculo para determinar el ingreso gravado por este concepto que aparece en el 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 para el IUE, ello en estricta aplicación de lo establecido en el numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB). Sostiene que el SIN excedió sus facultades administrativas, utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticrético del RC-IVA, que grava el ingreso de las personas naturales para el IUE y las utilidades resultantes de los Estados Financieros de las sociedades empresariales al cierre de cada gestión anual; aclara la existencia de vacío normativo en la Resolución Administrativa N° 05-0041-99.

Añade que el Órgano Ejecutivo, hasta el presente no reglamentó mediante Decreto Supremo ni la forma, menos los plazos, para la determinación del RC-IVA aplicable a personas jurídicas toda vez que se trata de un impuesto para personas naturales. Afirma que el SIN, tampoco puede utilizar la analogía para llenar los vacíos legales en la normativa del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); señala que es evidente que la Administración Tributaria decidió unilateralmente modificar la norma existente para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) con la aplicación de presunciones legales establecidas para el RC-IVA (parágrafo III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB)), lo cual vicia de nulidad la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012.

Menciona que la doctrina tributaria para la aplicación de la analogía ha establecido el cumplimiento de 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”). Argumenta que en el expediente administrativo del proceso contra su empresa, la Administración Tributaria no explicó las razones para gravar con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa (IUE) los ingresos presuntos del creador anticresista con la mecánica legislativa creada expresamente para el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA).

Afirma que los fiscalizadores cometieron una arbitrariedad al violentar el principio de la certeza, además de determinar ilegalmente las obligaciones tributarias sobre Base Cierta de acuerdo al parágrafo I del Artículo 43 de la Ley N° 2492 (CTB), correspondiente al IUE de las gestiones 2007 y 2008; añade que el ente recaudador no reparó la contradicción originada con el argumento jurídico esgrimido por el Departamento Jurídico de la Gerencia GRACO en sentido de que sobre el monto del contrato anticrético se calculará en Ingreso Presunto del 10% anual, entonces se infiere que la determinación fue sobre Base Presunta, que no es otra cosa que el ingreso presunto mensual, lo cual importa una seria violación al debido proceso, invoca el numeral 6 del Artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB).

Afirma que el ingreso presunto se aplica sólo a las personas naturales y que el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99; refiere a personas naturales y no es aplicable a las personas jurídicas y menos a las sociedades empresariales. Aclara que Manaco SA., determinó el IUE de las gestiones 2007 y 2008, conforme establece el

Artículo 6 del Decreto Supremo N° 24051, reitera que en ningún momento percibió un ingreso por el pago del anticrético; expresa también que, no existen ajustes ni adecuaciones contenidas en el reglamento del IUE para el tema de anticréticos.

Por lo expuesto, solicita la Revocatoria Total de la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012; inexistencia de la deuda tributaria correspondiente a los periodos fiscales de marzo-diciembre de 2007 y de enero a marzo de 2008; y en caso de identificarse vicios procesales en consecuencia se deberá disponer nulidad de obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 26-0072-12 de 3 de octubre de 2012.

## **I.2. Fundamentos de la Contestación.**

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Mario Vladimir Moreira Arias, acredita personería conforme a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0054-13 de 1 de febrero de 2013, mediante memorial presentado el 13 de febrero de 2013 (fojas 53-60 vta. del expediente administrativo), respondió negativamente el Recurso con los siguientes fundamentos:

Comprobó que el contribuyente Manaco Manufactura Boliviana SRL (debió decir SA), no determinó ni pago el IUE conforme a Ley, infringiendo las disposiciones previstas en los Artículos 47 de la Ley N° 843, así como el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, en consecuencia y en aplicación del párrafo IV del Artículo 104 de la Ley N° 2492 (CTB) emitió la Vista de Cargo N° 26-00072-12; siguiendo con el procedimiento emitió la Resolución Determinativa. Cita el Artículo 42 de la Ley N° 843 y los incisos a) y d) del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y afirma que los contratos de anticresis se encuentran alcanzados y son objeto de imposición para el IUE, en contradicción a lo argumentado por el recurrente que carece de fundamento y asidero legal.

Señala que la determinación del ingreso gravado, fue calculada 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 Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), en estricta aplicación de lo establecido en el numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB), aclara que utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE y de ninguna manera utilizó la analogía para

modificar normas existentes para el IUE, tal como equivocadamente alega el contribuyente.

Invoca la siguiente normativa: numeral II del Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB), el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), los Artículos 35 y 36 de la Ley N° 2341 (LPA) y el Artículo 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA) y afirma que la Resolución Determinativa contiene todos los requisitos esenciales previstos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB); añade que los descargos presentados por el sujeto pasivo fueron debidamente valorados, reitera que la Resolución Determinativa impugnada es válida y legal.

Manifiesta que la deuda tributaria, fue establecida sobre base cierta obtenida de la documentación presentada por el contribuyente, como ser los contrato de anticrético y la nota MANACO/EXT-099/03/12, en la que admiten que no fue considerado el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE en las gestiones solicitadas; añade que dicha documentación permitió conocer de forma directa e indubitable el hecho generador del impuesto, al respecto cita los párrafos I y II del Artículo 43, los numerales 1, 2, 3, 4, 5, y 6 del Artículo 44 y los numerales 1, 2 y 3 del párrafo I del Artículo 45 de la Ley N° 2492 (CTB).

Cita los párrafos I y II del Artículo 115 de la Constitución Política del Estado (CPE), el numeral 12 del Artículo 30 de la Ley N° 25, el numeral 6 del Artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB) y la Sentencia Constitucional 0788/2010-R, para referirse que la Administración Tributaria respetó y garantizó el derecho al debido proceso del contribuyente y que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de todos los actuados a través de diferentes notificaciones, como forma de ser escuchado y hacer valer sus derechos que considere hubieran sido vulnerados.

Aclara que el Artículo 37 y 39 de la Ley N° 843, establece que son sujetos pasivos del IUE, las empresas privadas, sociedades anónimas, empresas unipersonales y el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 estipula que las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales y además perciban ingresos por concepto de alquileres u otros ingresos, están obligados a consolidar dichos ingresos en sus Estados Financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal, afirma que en ningún momento realizó exclusiones en relación a la personería jurídica de los contribuyentes, la taxación no es limitativa sino enunciativa.

Refiere el Artículo 80 de la Ley N° 2492 (CTB) y señala que el cumplimiento de la Ley tributaria está por encima de las normas contables, tal como establece el Artículo 5 de la Ley N° 2492 (CTB); reitera que la fundamentación del recurrente carece de asidero legal, que el mismo no cumplió con el pago del IUE conforme a Ley, demostrándose claramente su afán dilatorio, sin poseer elementos fehacientes, menos sustento jurídico valedero, que le permita desvirtuar el correcto procedimiento realizado por la Administración Tributaria.

Por los fundamentos expuestos, solicita se confirme la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012.

## **CONSIDERANDO:**

### **II.1 Antecedentes de Hecho.**

El 10 de febrero de 2012, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 3912OVE00003 – Formulario 7531 y Requerimiento N° 00113977, Verificación Especifica IUE, a Manaco Manufactura Boliviana SA., con la finalidad de verificar las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado con el señor Laguna Quiroga Juan Carlos, correspondiente a marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007 y enero, febrero y marzo de la gestión 2008, solicitando además 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 marzo a diciembre de 2007 y de enero a marzo de 2008; **4)** Balance de Comprobación de sumas y saldos al 31 de diciembre de 2007 y al 31 de diciembre de 2008; **5)** Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2007 y al 31 de diciembre de 2008; **6)** Toda otra documentación relacionada al contrato de anticresis señalado y la determinación del ingreso correspondiente a esta operación en los periodos de marzo a diciembre de 2007 y de enero a marzo de 2008; acto que fue notificado por cédula el 15 de febrero de 2012, a Michaels Bringas Guillermo Alfredo representante legal de Manaco Manufactura Boliviana SA. (fojas 2 y 27-29 de antecedentes administrativos).

El 23 de febrero de 2012, Danna Siles apoderada de Manaco Manufactura Boliviana SA., presentó ante la Administración Tributaria nota solicitando la ampliación de plazo

para la presentación de la documentación (foja 31 de antecedentes administrativos); el 24 de febrero de 2012, la Administración Tributaria atendió la solicitud mediante Proveído N° 24-00105-12, y amplió el plazo de presentación hasta el 2 de marzo de 2012 (foja 32 de antecedentes administrativos).

El 2 de marzo de 2012, Danna Siles apoderada de Manaco Manufactura Boliviana SA., presentó a la Administración Tributaria los Testimonios números 291/2007, 876/2010 y 579/2008, según consta en el Acta de Recepción y Devolución de Documentos; en la misma fecha Guillermo Michaels representante legal de Manufactura Boliviana SA., presentó la nota MANACO/EXT-099/03/12, indicando que en cumplimiento del requerimiento N° 00113977, informa que revisada su documentación encontraron que no consideraron el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE de las gestiones solicitadas (fojas 33 y 126 de antecedentes administrativos).

El 9 de julio de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN mediante nota CITE: SIN/GGC/DF/NOT/0392/2012, efectuó consulta al Departamento Jurídico de la misma Gerencia, sobre la aplicación normativa del tratamiento impositivo a contratos de anticrético para el IUE, solicitando interpretación y pronunciamiento de carácter jurídico – legal, adjuntando el Testimonio N° 876/2010 (fojas 39 y 59 de antecedentes administrativos).

El 24 de julio de 2012, el Departamento Jurídico emitió el Informe CITE: SIN/GGC/DJCC/UTJ/INF/00090/2012, señalando que corresponde por analogía aplicar el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 para el cálculo de los ingresos por contratos de anticréticos, para la determinación de ingresos omitidos del IUE por los meses de validez del contrato, es decir, aplicar el Artículo 27 de la Ley N° 843 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, y poder considerar dicho ingreso dentro de los alcances del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051; la existencia de un contrato implica automáticamente la existencia de un ingreso; y lo establecido en el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 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 (fojas 60-64 de antecedentes administrativos).

El 3 de octubre de 2012, el Departamento de Fiscalización emitió el Informe CITE:SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01105/2012, estableciendo reparos por concepto del

IUE del contrato anticrético firmado con el señor Laguna Quiroga Juan Carlos, por las gestiones 2007 y 2008, recomendando la emisión y notificación de la Vista de Cargo (fojas 127-130 de antecedentes administrativos).

El 3 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 26-00072-12 como resultado del procedimiento de determinación de la Orden de Verificación N° 3912OVE00003, donde estableció reparos sobre Base Cierta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), por las gestiones fiscales de 2007 y 2008, por UFV30.170.- equivalente a Bs53.768.-, 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, también, estableció el respaldo legal sobre la calificación de la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, en aplicación del numeral 3 del Artículo 160 y el al Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB); acto que fue notificado por cédula a Guillermo Alfredo Michaels Bringas representante legal de Manaco Manufactura Boliviana SA., el 11 de octubre de 2012 (fojas 134-137 de antecedentes administrativos).

El 12 de noviembre de 2012, Rocío Julio Quintana en representación de Manaco Manufactura Boliviana SA., presentó nota MANACO/EXT-351/11/12 observando los reparos establecidos en la Vista de Cargo, solicitando la emisión del Informe de Conclusiones señalando que los descargos presentados son suficientes para probar la inexistencia de la deuda tributaria y posterior emisión de la Resolución Determinativa que instruya la remisión de antecedentes al archivo (fojas 159-163 de antecedentes administrativos).

El 19 de noviembre de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Cochabamba emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01498/2012, señalando que de la revisión, análisis y evaluación de los descargos formulados y presentados por el contribuyente, la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo no ha sido modificada, recomendando proseguir con la tramitación (fojas 177-185 de antecedentes administrativos).

El 20 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00757-12, que resolvió determinar las obligaciones tributarias del recurrente en UFV30.338.- por concepto de Impuesto sobre las Utilidades (IUE) de las Empresas, por las gestiones 2007 y 2008, correspondiente a tributo omitido, intereses



y sanción por omisión de pago, Resolución que fue notificada por cédula a Julio Quintana Rocío Amelia representante legal de MANACO Manufactura Boliviana SA., el 28 de diciembre de 2012 (fojas 193-202 de antecedentes administrativos).

### **II.1.1 Alegatos Formulados.**

#### **Administración Tributaria**

El 1 de abril de 2013, la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Mario Vladimir Moreira Arias presentó alegatos ratificando los argumentos planteados en su memorial de responde al Recurso de Alzada, ratificándose en el petitorio de confirmar la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012 (fojas 79-85 de antecedentes administrativos).

#### **Sujeto pasivo**

El 1 de abril de 2013, Rocío Amalia Julio Quintana en representación de Manaco Manufactura Boliviana S.A, mediante nota Cite MANACO LEGAL No. 32/2013 presentó alegatos escritos, reiterando el planteamiento de su recurso resaltando que: los capitales anticréticos no forman parte del objeto del (IUE) inexistencia de reglamentación expresa sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos para personas jurídicas, ilegal determinación sobre base presunta, el concepto de ingreso presunto se aplica solo a personas naturales, determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable, solicitando la revocatoria total de la Resolución Impugnada (fojas 89-95 de antecedentes administrativos).

### **II.2. Normativa Aplicable.**

#### **LEY N° 2492, DE 2 DE AGOSTO DE 2003, CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (CTB)**

##### **Artículo 6 (Principio de legalidad o Reserva de Ley).-**

I. Sólo la Ley puede:

1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.
6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

##### **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.

**Artículo 16 (Definición).-**

Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, Cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Artículo 17 (Perfeccionamiento).-**

Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.
2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

**Artículo 66 (Facultades Específicas).-**

La Administración tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;

**Artículo 100 (Ejercicio de la Facultad).-**

La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

**Artículo 104 (Procedimiento de Fiscalización).-**

I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.

IV. A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.

**LEY N° 843, TEXTO COMPILADO ORDENADO A DICIEMBRE 2004  
(ACTUALIZADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005)**

**Artículo 22.-**

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y las sucesiones indivisas.

**Artículo 27.-**

En el caso de contratos anticréticos se considera ingreso el 10% anual del monto de la operación. El poder ejecutivo reglamentará la forma y plazos para su determinación y pago.

**Artículo 29.-**

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.

Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

a) Los provenientes del alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles urbanos o rurales, salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

**Artículo 37.-**

Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por 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 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.

#### **Artículo 47.-**

La utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores – supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos.

Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con los ajustes que a continuación, en caso de corresponder(...)

### **DECRETO SUPREMO Nº 24051, DE 29 DE JUNIO DE 1995 (ACTUALIZADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005) REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE)**

#### **Artículo 2 (Sujetos del Impuesto).-**

Son sujetos del impuesto los definidos en los Artículos 36, 37, 38 y 39 de la Ley N° 843.

Para fines de la aplicación de este impuesto, se entiende por:

**a) Sujetos obligados a llevar registros contables:**

Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera empresa unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas.

**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:

**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.

**DECRETO SUPREMO N° 21531, DE 20 DE MAYO DE 1986 (ACTUALIZADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005) REGLAMENTO DEL REGIMEN COMPLEMENTARIO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (RC-IVA)**

**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 N° 843, deberá procederse de la siguiente forma:

**a)** Cuando el contrato anticrético se hubiere 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.

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 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.

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA N° 05-0041-99, DE 13 DE AGOSTO DE 1999**  
**SUJETOS OBLIGADOS A LLEVAR REGISTROS CONTABLES Y PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS**

3. Las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales y además perciban ingresos por concepto de alquileres de bienes muebles e inmuebles, intereses bancarios u otros ingresos, aún en el caso que los mismos hayan sido generados por bienes no registrados como activos de la empresa unipersonal, están obligados a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal, procediendo a la presentación y cuando corresponda al pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) mediante Declaración Jurada.

**II.3. Análisis Técnico Jurídico.**

Interpuesto el Recurso de Alzada con las formalidades previstas en los Artículos 143 de la Ley N° 2492 (CTB) y 198 de la Ley N° 3092 (Incorporación del Título V al Código Tributario Boliviano), revisados los antecedentes, compulsados los argumentos formulados por ambas partes, como verificada la documentación, la prueba presentada, los alegatos y realizado el correspondiente análisis, se tiene:

El Artículo 143 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que el Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. Las Resoluciones Determinativas; 2. Las Resoluciones Sancionatorias, entre otros; indicando asimismo que este recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado, por su parte en párrafo IV del Artículo 198 de la referida norma, dispone que la autoridad actuante deberá rechazar el Recurso cuando se interponga fuera del plazo previsto en la presente Ley, o cuando se refiera a un Recurso no admisible o un acto no impugnado.

Manaco Manufactura Boliviana S.A, legalmente representada por Rocío Amalia Julio Quintana interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, argumentando que

la Administración Tributaria sin hacer una valoración de los descargos presentados a la Vista de Cargo 26-0072-12, fue notificada con la Resolución Determinativa N° 17-00757-12; señala que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no alcanza a los contratos anticréticos y que en el Reglamento de dicho impuesto no establece de forma clara cuál es el monto o cuantía que debe registrarse como ingreso gravado o ingreso presunto por anticréticos para determinar una utilidad presunta; o si ese ingreso esta sujeto al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones; añade que la Administración Tributaria forzó la interpretación del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y aplicó de manera analógica el cálculo para la determinación del ingreso gravado por este concepto el 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 del IUE, en aplicación del numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB).

Aclara que existe un vacío normativo en la Resolución Administrativa N° 05-0041-99; reitera, que la Administración Tributaria decidió unilateralmente modificar la norma existente para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) con la aplicación de presunciones legales establecidas para el RC-IVA; menciona que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a las personas naturales y que el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 06-0041-99 refiere a personas naturales y no es aplicable a personas jurídicas; y afirma que la empresa a la que representa determinó el IUE de las gestiones 2007 y 2008, considerando lo establecido en el Artículo 6 del Decreto Supremo N° 24051, que en ningún momento percibió un ingreso por el pago del anticrético; Por lo que solicita: Revocatoria Total de la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012; inexistencia de la deuda tributaria correspondiente a los periodos fiscales de marzo-diciembre de 2007 y de enero a marzo de 2008; y en caso de identificarse vicios procesales en consecuencia se deberá disponer Nulidad de Obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 26-0072-12 de 3 de octubre de 2012.

El 11 de marzo de 2013, Manaco Manufactura Boliviana SA., legalmente representada por Rocío Amalia Julio Quintana ofrece y ratifica las pruebas producidas y aportadas en etapa de descargo ante la Administración Tributaria (fojas 64-66 del expediente administrativo). Por su parte el 12 de marzo de 2013, la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Mario Vladimir Moreira Arias ofrece y ratifica en calidad de prueba documental los

antecedentes administrativos acompañados al memorial de responde de 8 de febrero de 2013 (fojas 64-66 del expediente administrativo).

Conforme se tiene de la revisión y verificación de antecedentes administrativos, se evidenció que la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en cumplimiento de las atribuciones conferidas en los Artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB), el 10 de febrero de 2012, emitió la Orden de Verificación N° 3912OVE00003, Verificación Especifica IUE, a Manaco Manufactura Boliviana SA., con NIT 1023149021, con la finalidad de verificar las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado con Laguna Quiroga Juan Carlos, correspondiente a las gestiones 2007 (marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre) y 2008 (enero, febrero y marzo), notificada el 15 de febrero de 2012, asimismo, elaboró el requerimiento de presentación de documentación (fojas 2, 28 y 29 de antecedentes administrativos). Por su parte, MANACO SA., presentó nota el 23 de febrero de 2012, solicitando ampliación del plazo de presentación, solicitud que fue aceptada por la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-00105-12; el 2 de marzo de 2012 el sujeto pasivo presentó los Testimonios números 291/2007, 876/2010 y 579/2008, así como la nota MANACO/EXT-099/03/12 (fojas 33 y 126 de antecedentes administrativos). El 9 de julio de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN mediante nota CITE:SIN/GGC/DF/NOT/0392/2012, efectuó consulta al Departamento Jurídico de la misma Gerencia, sobre la aplicación normativa del tratamiento impositivo a contratos de anticrético para el IUE, solicitando interpretación y pronunciamiento de carácter jurídico – legal (fojas 39-40 de antecedentes administrativos); El 24 de julio de 2012, el Departamento Jurídico emitió el Informe CITE:SIN/GGC/DJCC/UTJ/INF/00090/2012, señalando que corresponde por analogía aplicar el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 para el cálculo de los ingresos por contratos de anticréticos, para la determinación de ingresos omitidos del IUE por los meses de validez del contrato, es decir, aplicar el Artículo 27 de la Ley N° 843 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531, y poder considerar dicho ingreso dentro de los alcances del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051; la existencia de un contrato implica automáticamente la existencia de un ingreso; y lo establecido en el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 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 (fojas 60-64 de antecedentes administrativos). En base a la información proporcionada por el recurrente, la Administración Tributaria estableció



reparos a favor del fisco por no considerar el ingreso correspondiente al contrato de anticrético, 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, aspectos considerados en la Vista de Cargo N° 26-00072-12, notificada el 11 de octubre de 2012 (fojas 134-137 de antecedentes administrativos).

Prosiguiendo, el 12 de noviembre de 2012, Rocío Julio Quintana en representación de Manaco Manufactura Boliviana SA., presentó la nota MANACO/EXT-351/11/12 observando los reparos establecidos en la Vista de Cargo, solicitando la emisión del Informe de Conclusiones señalando que los descargos presentados son suficientes para probar la inexistencia de la deuda tributaria y posterior emisión de la Resolución Determinativa que instruya la remisión de antecedentes al archivo (fojas 159-163 de antecedentes administrativos); el 19 de noviembre de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Cochabamba emitió el Informe de Conclusiones, señalando que de la revisión, análisis y evaluación de los descargos formulados y presentados por el contribuyente, la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo no ha sido modificada (fojas 177-185 de antecedentes administrativos); posteriormente el 20 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00757-12, señalando en la parte de Vistos que Manaco Manufactura Boliviana SA., con NIT 1023149021, no ha determinado ni ha pagado conforme a Ley, infringiendo las disposiciones previstas en los numerales 4 y 5 del Artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB), Artículo 8 del Decreto Supremo N° 21530 y el Artículo 8 de la Ley N° 843, notificada el 28 de diciembre de 2012 (fojas 193-202 de antecedentes administrativos).

En principio corresponde señalar que la empresa recurrente manifiesta que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) no alcanza a los contratos anticréticos y que la Administración Tributaria forzó la interpretación del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y aplicó de manera analógica el cálculo para la determinación del ingreso gravado por este concepto el 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 del IUE, en aplicación del numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB), menciona que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a las personas naturales y que el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 06-0041-99 refiere a personas naturales y no es aplicable a personas jurídicas.

Por su parte la Administración Tributaria señala que comprobó que el contribuyente Manaco Manufactura Boliviana SA, no determinó ni pagó el IUE conforme a Ley, infringiendo las disposiciones previstas en los Artículos 47 de la Ley N° 843, el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 en consecuencia y en aplicación del párrafo IV del Artículo 104 de la Ley N° 2492 (CTB) emitió la Vista de Cargo N° 26-00072-12, posteriormente emitió la Resolución Determinativa; y afirma que los contratos de anticresis se encuentran alcanzados y son objeto de imposición para el IUE; añade que la determinación del ingreso gravado fue calculada 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 Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) y en estricta aplicación de lo establecido en el numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB), aclara que utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE y de ninguna manera utilizó la analogía para modificar normas existentes para el IUE; aclara que la deuda tributaria fue establecida sobre base cierta de la documentación presentada por el contribuyente consistente en contratos de anticrético y la nota Manaco/Ext-099/03/12, señala también que los Artículos 37 y 39 de la Ley N° 843, establecen que son sujetos pasivos del IUE, las empresas privadas, y afirma que los descargos presentados por el recurrente fueron valorados y que la Resolución Determinativa impugnada es válida y legal.

Al respecto, es importante mencionar que el Artículo 16 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que el hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria, de igual forma el Artículo 17 de la Ley N° 2492 (CTB) señala que se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: **1.** En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley; y **2.** En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

Por su parte el Artículo 19 de la Ley N° 843, establece que son objeto del Régimen Complementario al Valor Agregado 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; también debemos citar el Artículo 22 de la Ley N° 843, establece que son sujetos pasivos del Régimen Complementario del Valor

Agregado las personas naturales y las sucesiones indivisas. Asimismo, en cuanto a los contratos de anticrético la legislación nacional establece que están alcanzados por el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado RC-IVA conforme dispone el inciso a) del Artículo 19 de la Ley N° 843 se constituyen ingresos de las personas, cualquiera fuere su denominación o forma de pago, entre otras, las provenientes del alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles urbanos o rurales, salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), teniendo como base de cálculo el 10% anual del monto de la operación, según el Artículo 27 de la Ley N° 843, reglamentado por el Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21531 que establece que a los fines de la determinación del ingreso presunto del diez por ciento (10%) a que se refiere el Artículo 27 de la Ley N° 843, deberá procederse de la siguiente forma: **a)** Cuando el contrato anticrético se hubiere 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. Que 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 de esta forma el ingreso mensual gravado y lo dispuesto en los párrafos anteriores es 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.

El Artículo 37 de la Ley N° 843 señala que son sujetos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por 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. También, el Artículo 39 de la Ley N° 843 señala que para 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. Reglamentado en el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 24051 que establece para fines de la aplicación de este impuesto, se entiende por: **a)** Sujetos obligados a llevar registros contables: Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera empresa unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas.

Respecto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), el Artículo 42 de la Ley N° 843 señala que 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; y el Artículo 47 de la Ley N° 843 señala que la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores – supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes. Asimismo, señala que para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con los ajustes (...). Reglamentado por el inciso a) del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 señala que son utilidades 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.

Es en ese entendido que la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, agrupa y ordena todas las resoluciones emitidas por el SIN respecto al

Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas; en los numerales 1, 2 y 3 refiere a las empresas unipersonales que por sus características especiales son sujetos obligados a llevar registros contables, consecuentemente deben presentar declaraciones juradas, es decir, aclara que si los mismos perciben ingresos por otros conceptos que estén alcanzados por el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, tienen la obligación de consolidar en sus Estados Financieros para la liquidación y pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, en este sentido se constituyen en sujetos pasivos del IUE y ya no del RC-IVA.

Conforme se tiene de la revisión de los antecedentes administrativos, normativa aplicable, la prueba citada y los alegatos escritos, se tiene que la Administración Tributaria determinó reparos a favor del fisco por conceptos de ingresos correspondiente al contrato anticrético suscrito con el señor Juan Carlos Laguna Quiroga, por la suma de \$us80.000.-, en aplicación del artículo 47 de la Ley N° 843, Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 y el Artículo 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 Impuesto a las Utilidades de las Empresas y en estricta aplicación de lo establecido en el numeral III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB), aclara que utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE y de ninguna manera utilizó la analogía para modificar normas existentes para el IUE (fojas 56 del expediente administrativo), asimismo, señala que los Artículos 37 y 39 de la Ley N° 843, establece que son sujetos pasivos del IUE, las empresas privadas, sociedades anónimas, empresas unipersonales, con respecto a las empresas unipersonales, el numeral 3 de la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 señala que personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales y además perciban ingresos por concepto de alquileres de bienes muebles e inmuebles, intereses bancarios u otros ingresos, aún en el caso que los mismos hayan sido generados por bienes no registrados como activos de la empresa unipersonal, están obligados a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal, procediendo a la presentación y cuando corresponda al pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) mediante Declaración Jurada, y afirma que en virtud a lo señalado en la normativa precedente, en ningún momento se realizan exclusiones (foja 59 vta. del expediente administrativo).

Al respecto, corresponde señalar que la analogía, esta estatuido en nuestra legislación tributaria en el párrafo III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB) que señala 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; por otra parte, “La doctrina acepta que la analogía en materia tributaria puede adoptarse como método de integración y no como método de interpretación. Está dirigida a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crear tributos, ni disponerse de exenciones. Aunque nuestra legislación no contiene disposiciones relativas al lleno de vacíos legales, la jurisprudencia ha sostenido la posibilidad de recurrir a los principios generales del derecho tributario en primer lugar y a principios generales del derecho administrativo en segundo término, para colmar vacíos, siempre y cuando se respete el principio de la legalidad de los tributos”; cabe señalar, que el numeral 1 del párrafo I del Artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB), referente al Principio de Legalidad establece que sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo; es decir, que el principio de legalidad, desde un aspecto normativo, significa que los tributos sólo pueden ser fijados por Ley y actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria. No hay tributo sin Ley previa que así lo establezca. Y, desde un aspecto de aplicación práctica, significa que la Administración en su actuar se someta a la Ley. Esto va más allá de lo meramente tributario: es el sometimiento de la Administración a la Ley, propio de un Estado de derecho.

Ahora bien, la jurisprudencia afirma que 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”).

Cabe aclarar respecto al primer punto, que los contratos de anticrético en nuestra legislación tributaria están alcanzados por el RC-IVA y son sujetos de este impuesto las personas naturales y sucesiones indivisas; razón por la cual la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 en los numerales 1, 2 y 3 hace referencia únicamente a las empresas unipersonales sujetas al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), que por sus características, perciban otros ingresos como personas naturales y por estos últimos ingresos son sujetos al RC-IVA. Sin embargo, esta claramente 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.

Con referencia al segundo punto, se evidencia 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, si bien el recurrente 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, en este punto. Respecto al tercer punto no existe una razón clara y concreta por parte de la Administración Tributaria, para gravar el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por el contrato de anticrético, que en nuestra legislación tributaria esta alcanzada por el RC-IVA; por lo que el RC-IVA no está alcanzado a las personas jurídicas, consiguientemente no corresponde la aplicabilidad del párrafo III del Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB), toda vez que la legislación tributaria establece claramente que los contratos de anticréticos están alcanzados por el RC-IVA y son sujetos de este impuesto todas las personas naturales y sucesiones indivisas; y cuando éstas personas naturales sean dueñas de empresas unipersonales, se constituyen en sujetos pasivos del IUE, consiguientemente el inciso a) del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 24051 así como los numerales 1, 2 y 3 de la Resolución Administrativa N° 05-00041-99 previeron tal situación, hecho contemplado en la normativa precedente. Consiguientemente, en el caso en concreto tratándose de normativa tributaria clara y precisa no puede aplicarse el párrafo III del Artículo 8 de la Ley 2492 (CTB).

Es en este sentido, de la revisión y análisis de los antecedentes; compulsados los argumentos vertidos y los alegatos, tanto por el sujeto pasivo así como por la Administración Tributaria, ésta instancia recursiva, pudo establecer que los contratos de anticrético de personas jurídicas no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), por tanto, los reparos establecidos a Manaco Manufactura Boliviana SA., no pueden ser aplicados por analogía como arguye la Administración Tributaria. Consiguientemente, corresponde a esta instancia recursiva Revocar Totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

Por el análisis técnico-jurídico determinado precedentemente al Director Ejecutivo Regional, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba,

independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en primera instancia en sede administrativa la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso de Alzada.

**POR TANTO:**

El Director Ejecutivo Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, designado mediante Resolución Suprema N° 08775 de 14 de diciembre de 2012, con las atribuciones conferidas por el Artículo 140 de la Ley N° 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley N° 3092 y el Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894.

**RESUELVE:**

**PRIMERO.- REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Determinativa N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; sea de conformidad con el Artículo 212 inciso a) de la Ley N° 3092 (Título V CTB).

**SEGUNDO.-** La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del Artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el Artículo 199 de la Ley N° 3092, será de cumplimiento obligatorio para la Administración Tributaria recurrida y la parte recurrente.

**TERCERO.-** Enviar copia de la presente Resolución al Registro Publico de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al Artículo 140 inciso c) de la Ley N° 2492 (CTB) y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.