

## **RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0040/2006**

**La Paz, 17 de febrero de 2006**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/RA 0114/2005, de 25 de noviembre de 2005, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **“LAS PALMAS COUNTRY CLUB”**, representado legalmente por Rolando Vaca Pereira Velasco.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN”**, representada legalmente por Sonia Gaby Ortiz Paz.

Número de Expediente: **STG/0006//SCZ/0070/2006**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” (fs. 148-157 vta. del expediente); la Resolución de Alzada STR-SCZ/RA 0114/2005 (fs. 97-117 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0040/2006 (fs. 173-190 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

##### **I.1. Fundamentos del Recurrente.**

“LAS PALMAS COUNTRY CLUB” representada por Rolando Vaca Pereira Velasco conforme se acredita del Testimonio 179/05 de 2 de julio de 2005, extendido por ante Notario de Fe Pública 50, Dra. Claudia Heredia de Suárez (fs. 120-122 del expediente) interpone Recurso Jerárquico (fs. 148-157 vta. del expediente) impugnando la Resolución STR-SCZ/RA 0114/2005 de 25 de noviembre de 2005, con los siguientes argumentos:

- i. Expresa que el hecho de que la Administración Tributaria pueda revisar sus actos, vulnera el principio de legalidad, presunción de legitimidad de los actos administrativos y de buena fe, por ende el de la seguridad jurídica a la que tienen derecho los administrados.

- ii. Indica que la facultad de verificación de la Administración Tributaria para efecto de revocación, sólo puede darse cuando sea evidentemente nulo el acto.
- iii. Arguye que en aplicación del art. 49 de la Ley 843 modificado por el art. 2 de la Ley 2493, "LAS PALMAS COUNTRY CLUB" no efectúa actividades de intermediación financiera y las que eventualmente podrían denominarse comerciales, como la prestación de servicios a sus socios y a terceros, de acuerdo al art. 35 inc. d) de sus Estatutos, se encuentran dentro de los alcances de la RND 10.0030.05 de 14/09/05; además que forman parte de los ingresos corrientes y se encuentra dentro del objeto de los impuestos establecidos por Ley, pone en evidencia su carácter de entidad sin fines de lucro previsto en el art. 2 del Estatuto de la entidad.
- iv. Señala que el concepto de "realidad económica" ha sido normado a objeto de evitar que una institución con el simple cumplimiento de requisitos formales, legales y estatutarios, se beneficie de la exención del IUE, cuando en lo material o "real" está incumpliendo con lo previsto en la formalidad legal y estatutaria respecto de su situación económica (realidad económica) en el tratamiento de sus utilidades o ganancias, emergentes de aportes, prestación de servicios, donaciones, inversiones.
- v. Aduce que la Administración Tributaria no ha efectuado una verificación de la realidad económica de la institución, pues no ha contrastado la materialidad de la institución en el tratamiento de sus ingresos (que no se distribuyan entre sus asociados), sino efectuó una simple verificación, habiendo incurrido en error manifiesto al no evidenciar que las condiciones y circunstancias por las cuales se declaró la exención no han sido modificadas por efectos de la reforma legal ni por la modificación de los Estatutos de la institución en sus arts. 5, 10, 12 al 16, 35 inc. a), b) y 53, ya que el tratamiento de sus utilidades sigue siendo el mismo.
- vi. Indica que los ingresos por la prestación de servicios a sus socios y/o terceros, denotan habitualidad, pero la institución puede seguir beneficiándose de la exención, siempre que dichos ingresos no se distribuyan entre sus asociados. El concepto de la realidad económica incorporado al art. 49 de la Ley 843 modificado por la Ley 2493 y desarrollado en la RND 010.0030.05 en su art. 5, es un mecanismo de control y verificación para que el "SIN" pueda verificar el tratamiento real o material (realidad material) de los ingresos y utilidades de la entidad.
- vii. Sobre la habitualidad, considera que se la ha interpretado mal y se ha pretendido relacionar este concepto no sólo con el art. 49 y 39 de la Ley 843 sino con el art. 3 de la Ley 843 (IVA), por lo que al respecto aclara, que el término de habitualidad

delimitado por la RND 10.0043.05, establece: La habitualidad referida en los inc. a), b) y d) del art. 3 de la Ley 843, deberá ser calificada, ponderando la naturaleza, cantidad o frecuencia con la cual el vendedor de bienes muebles y servicios los realice.

viii. Además indica que la habitualidad en la prestación de servicios para ser alcanzada por el IVA, debe producir ganancias o utilidades emergentes de dichos ingresos y ellos deben ser distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados.

ix. Argumenta haber probado con el art. 3 num. 1.1 inc. c) de Anexo de la RND 10.0030.05, que el carácter no lucrativo de la institución, no se ve afectado por la obtención de ingresos de la habitual o no habitual realización de actividades comerciales de prestación de servicios a sus asociados y a terceros y que configuren actividades gravadas por el IVA siempre que los ingresos obtenidos sean destinados al financiamiento de su objeto y no se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados.

x. Considera que el art. 93 del Estatuto al contemplar el término “similar” en lugar de “igual”, no constituye incumplimiento del segundo párrafo del art. 49 inc. b) de la Ley 843, que dispone que en caso de liquidación, el patrimonio de las entidades sin fines de lucro, se distribuirá entre entidades de “igual” objeto o se done a instituciones públicas, ya que las modificaciones del Estatuto, no afectó la redacción original de los artículos referidos al patrimonio en base a los cuales se otorgó el beneficio de exención impositiva, además que estos términos han sido aceptados por la Administración Tributaria a tiempo de declarar la exención del IUE, en la Resolución Administrativa 05/2002, que ahora pretende desconocer.

xi. La Sentencia Constitucional 1037/2000-R estableció que: *“los particulares tienen derecho a tener una razonable certeza de que las decisiones o resoluciones que pronunció la autoridad pública subsistan en el tiempo y no se las cambie posteriormente por nuevas autoridades o por decisiones circunstanciales”*; además de acuerdo al art. 35 de la Ley 2341 (LPA), al no existir ninguna de las causales para revocar la Resolución Administrativa 05/2002 de exención impositiva, por una solicitud voluntaria de ratificación de exención, solicita que se ratifique la exención.

xii. Finalmente, solicita revocar la Resolución Administrativa STR-SCZ/RA 0114/2005 y se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa de Exención del IUE 05/2002.

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

La Resolución STR-SC/RA 0114/2005 de 25 de noviembre de 2005 del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz (fs. 97-117 del expediente), resuelve CONFIRMAR la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del "SIN", con los siguientes fundamentos:

- i. En la Resolución Administrativa 05/2002 de 26/04/2002, la Administración Tributaria declaró procedente la solicitud de exención del IUE a favor de "LAS PALMAS COUNTRY CLUB" al considerar que ésta, cumplía con los requisitos previstos por el art. 49 inc. b) de la Ley 843, posteriormente, en el reempadronamiento de su padrón de RUC a NIT, la Administración Tributaria incluyó al IUE como impuesto vigente, sin tomar en cuenta la Resolución Administrativa 05/2002 de exención, por lo que solicitó que en su NIT se aclare que se trata de una entidad exenta del IUE y que se emita una Resolución expresa ratificando su carácter de exento de éste impuesto. La Administración Tributaria verificó nuevamente el cumplimiento de los requisitos para gozar de la exención del IUE, previstos por Ley, modificado por el art. 2 de la Ley 2493, emitiendo la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de 9 de junio de 2005, dejando sin efecto a partir de esa fecha, la Resolución Administrativa 05/2002 y denegando la solicitud de exención de este impuesto.
- ii. En virtud a estos antecedentes, el recurrente manifiesta que solicitó la ratificación de la exención del IUE y que la Administración Tributaria aplicó retroactivamente el art. 2 de la Ley 2493, vulnerando el principio de irretroactividad de la Ley, además que considera que no corresponde la revocatoria de oficio de la Resolución que concedía el beneficio de la exención.
- iii. El recurrente solicitó a la Administración Tributaria la **ratificación** de la exención del IUE obtenida el año 2002 y no la declaratoria de exención de dicho impuesto. Sin embargo, este hecho no le impide a la Administración Tributaria revisar nuevamente los Estatutos del Club a fin de verificar si los mismos cumplen con los requisitos establecidos por Ley, para gozar del beneficio de la exención de dicho impuesto.
- iv. El art. 100 de la Ley 2492 (CTB), concede a la Administración Tributaria amplias facultades, en virtud de las cuales puede, de oficio y sin necesidad de solicitud expresa del contribuyente, verificar en cualquier momento si una exención que ya había sido concedida, fue correctamente otorgada, considerando que las circunstancias y causas que originaron que la misma sea conferida, pueden modificarse en el tiempo, lo cual puede dar lugar a que la Administración considere

que, en el momento de la revisión, ya no corresponde que la exención preexistente siga vigente.

- v. Considera que en el caso concreto, las circunstancias por las que se había emitido la Resolución Administrativa 05/2002, fueron modificadas, primero con la entrada en vigencia de la Ley 2493, que en su art. 2 que modifica el art. 49 de la Ley 843 y posteriormente, con la modificación de los Estatutos de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” con los cuales se había concedido dicha exención, efectuada en Asamblea Extraordinaria de socios de fecha 17 de diciembre de 2003 y protocolizada en fecha 7 de octubre de 2004 ante la Notaria de Gobierno, tal cual se evidencia de la fotocopia legalizada del Instrumento Público 167/2004, modificación que además no fue oportunamente comunicada a la Administración Tributaria, incumpliendo lo dispuesto por el num. 12) de la Resolución Administrativa 05-0041-99 de 13/08/1999.
- vi. Las atribuciones de la Administración Tributaria para revisar de oficio las exenciones concedidas a los contribuyentes, están ratificadas por el art. 5 de la RND 10.0030.05, que establece el procedimiento de formalización para la exención del IUE, Resolución Normativa del Directorio del “SIN” que si bien recién entró en vigencia luego de que se emitió la Resolución Administrativa impugnada, corresponde señalar que dicha facultad no constituye una vulneración al derecho constitucional de seguridad jurídica, siempre y cuando el resultado de ésta verificación no surta efectos retroactivos, sino surta efectos a partir del momento que es comunicada al contribuyente, aspecto que fue cumplido en el presente caso que es desde su notificación (22/06/05), por lo que la exención se mantiene vigente para las gestiones 2002, 2003 y 2004.
- vii. A la fecha de emisión del referido informe, ya se encontraba vigente la Ley 2493 de 04/08/2003 y el DS 27190 de 30/09/2003, por lo que correspondía que en el análisis del Estatuto del contribuyente, se apliquen las modificaciones incorporadas por los arts. 2 de la Ley 2493 y 3 del DS 27190.
- viii. Sobre la vulneración del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos, alegada por el recurrente, por considerar que la Administración Tributaria no podía revocar su propia Resolución Administrativa 05/2002, ya que la misma no contiene ningún vicio que la haga nula, señala que la Administración Tributaria cuenta con amplias facultades para revocar sus propios actos, debiendo para ello emitir una Resolución expresa de Revocatoria, como sucedió en el presente caso, con la única limitación de que dicha revocatoria no surta efectos retroactivos, por lo que no vulneró el principio de irrevocabilidad de sus actos, ni el principio de irretroactividad

de la Ley a momento de emitir la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXI UE-043/2005.

- ix. Respecto a si el uso de las instalaciones e infraestructura de la institución por parte de los socios constituiría un beneficio indirecto para el Club, la Resolución de Alzada indica que el derecho de los socios y de sus familiares a utilizar las instalaciones del Club, no puede ser considerado como una distribución indirecta de los ingresos o patrimonio del Club, ya que el objetivo por el cual fue creado el Club, es el de proporcionar a sus socios y sus familiares una infraestructura apta para desarrollar sus actividades sociales, deportivas y culturales, por lo que el pretender que el Club no brinde a sus miembros la posibilidad de utilizar sus servicios e infraestructura, daría lugar a que el mismo deje de existir.
- x. Por otro lado, aclara que el criterio del inc. b) del art. 49 de la Ley 843, fue el de que los socios en ningún caso puedan repartirse los ingresos obtenidos por el Club, es decir, obtener un rédito económico en bienes ó en dinero, que signifique un incremento de su patrimonio personal, en virtud al patrimonio del Club, por lo que no corresponde interpretar ésta prohibición como una negación de que los socios puedan obtener algunos beneficios del Club.
- xi. Considera que la Administración Tributaria no debió utilizar como argumento para negar la exención del IUE a “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, el uso de la infraestructura del Club por parte de sus socios y familiares, toda vez que ello no significa una distribución indirecta de los ingresos del Club entre sus asociados.
- xii. Respecto a la obtención de ingresos por la prestación de servicios que realiza “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, puede ser considerada como una actividad lucrativa alcanzada por el IUE. La Resolución de Alzada considera que una de las condiciones incorporadas al inc. b) del art. 49 de la Ley 843, por el art. 2 de la Ley 2493, para el goce de la exención, además de estar expresamente señaladas en los estatutos, deben reflejarse en la “realidad económica” de la institución que goce de la exención, requisito que también está previsto en el art. 3 del DS 27190, que modifica el art. 5 del DS 24051, normas legales vigentes cuando la Administración Tributaria efectuó la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios previstos para obtener la exención, por lo que correspondía que sean aplicados.
- xiii. Concluye que siendo que la “realidad económica” de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” demuestra que ésta es una institución que brinda servicios extraordinarios a sus socios y a terceros (organización de fiestas, alquiler de sus instalaciones para eventos, etc.), con la intención de obtener por este concepto ingresos, se establece

que “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” efectúa una actividad lucrativa que no condice su carácter de entidad “sin fines de lucro” y que no la hace merecedora del beneficio de la exención del IUE, al incumplir uno de los requisitos previstos por el inc. b) del art. 49 de la Ley 843.

xiv. En relación al argumento de que “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” es una Asociación Civil y no una sociedad comercial y no estaría alcanzada por el concepto de empresa, previsto en el art. 39 de la Ley 843, motivo por el cual no correspondería equiparar los servicios que ésta brinda, con los servicios que otorga una empresa comercial, corresponde señalar que conforme lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 843, no son sujetos del IUE sólo las sociedades comerciales, sino todo tipo de sociedades, incluidas las “sociedades de hecho o irregulares”. Es decir que debe encontrarse reflejado en la realidad económica de la institución y no sólo en sus Estatutos, el hecho que no persigue fines de lucro, aspecto que al obtener en el caso concreto como ingresos por los servicios extraordinarios brindados a sus asociados y terceros, se convierte en una entidad lucrativa, y por tanto obligada a pagar el IUE.

xv. Sobre la utilización del término “acción” en el Estatuto de Las Palmas, la Resolución de Alzada indica que de la compulsas del Estatuto de Las Palmas, se evidencia que los aportes en virtud a los cuales los socios se hacen miembros del Club, se denominan “acciones”, por lo que se debe definir si la utilización de este término en los Estatutos puede dar lugar a que se niegue la exención del IUE.

xvi. Indica que si bien resulta evidente que es de uso cotidiano en nuestro medio que al momento de constituirse una asociación, ya sea comercial, civil o de otro tipo, se incluya el término “acciones” para hacer referencia a los aportes que otorga cada asociado, la sola utilización del término en los Estatutos, no puede dar lugar a considerar que se trataría de una sociedad comercial, y que por tanto, no cumpla con los requisitos para acceder a la exención.

xvii. En cuanto a la transferencia de acciones por parte de los socios, ello constituiría la realización de actos de comercio por parte de éstos, por lo que correspondería negar la solicitud de exención. Sin embargo, el art. 11 de los Estatutos del Club, permite a los socios transferir sus acciones por intermedio de éste y con previa autorización del Directorio, y esta venta es realizada por los socios del Club, actividad comercial prevista por el art. 6 del Código de Comercio, por lo que ellos deben pagar los impuestos correspondientes por dicha transferencia, no correspondiendo negar por éste motivo la solicitud de exención del IUE.

xviii. Sobre el destino del patrimonio de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” en caso de disolución, indica que del análisis del Estatuto de Las Palmas, se advierte que su art. 93 dispone que *“...Extinguidas las obligaciones sociales, cualquier saldo de bienes, cuentas y otros remanentes, se darán, entregarán y traspasarán íntegramente, en calidad de donación a título gratuito, a una o más instituciones que no persigan fines de lucro y cuyos objetivos sean similares a los que persigue Las Palmas Country Club”*.

xix. Por otra parte, el segundo párrafo del art. 49 inc. b) de la Ley 843, modificado por el art. 2 de la Ley 2493, establece que: *“Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica”*.

xx. El art. 8 de la Ley 2492 (CTB), dispone que las normas tributarias en materia de exenciones, deben ser interpretadas de acuerdo al método literal, que el art. 49 inc. b) de la Ley 843 modificado por el art. 2 de la Ley 2493, condiciona la obtención del beneficio de exención del IUE al hecho de que en caso de liquidación o disolución de la entidad exenta, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, requisito que no es cumplido por el art. 93 del Estatuto de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, ya que el mismo dispone que en caso de disolución del Club, su patrimonio será traspasado a entidades sin fines de lucro cuyos objetivos sean similares a los que persigue Las Palmas, por lo que corresponde confirmar, en este aspecto, la observación efectuada por la Administración Tributaria en la Resolución impugnada.

xxi. Finalmente, “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” conforme al art. 49 de la Ley 843, puede presentar en cualquier momento una nueva solicitud de exención del IUE, una vez que el Club adecue sus Estatutos y su realidad económica a los requisitos previstos por Ley.

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de 9 de junio de 2005, se inició el **11 de julio de 2005** (fs. 44-48 vta. del expediente), como se evidencia del cargo de recepción. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal**, corresponde aplicar al



presente recurso, el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492 (CTB) y las normas reglamentarias conexas. Asimismo en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos, estas son las Leyes 2492 (CTB), 2493, 843 y demás normas conexas.

### **CONSIDERANDO III:**

#### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

En 4 de enero de 2006, mediante nota ST-SCZ/NI DSI 0001/06 de 3 de enero de 2006, se recibió el expediente SCZ/0070/05 (fs. 1-161 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 6 de enero de 2006 (fs. 162-163 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 11 de enero de 2006 (fs. 164 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350 vence el **21 de febrero de 2006**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

### **CONSIDERANDO IV:**

#### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. En 20 de mayo de 2005, "LAS PALMAS COUNTRY CLUB" asociación civil sin fines de lucro, presentó memorial (fs. 2-2 vta. de antecedentes administrativos) en el que señala que estando inscrito en el Registro Único de Contribuyentes con el número 696730 y alcanzado por el IUE, RC-IVA, IVA e IT, solicitó exención del IUE, hecho que fue formalizado a través de Resolución Administrativa 05/2002 emitida por la Dirección Distrital Santa Cruz del "SIN". Continúa señalando que como emergencia del empadronamiento con el Número de Identificación Tributaria (NIT), el 24 de octubre de 2003, Las Palmas efectuó solicitud de empadronamiento mediante formulario 4591-1, recibiendo el Certificado de Inscripción en el Padrón Nacional de Contribuyentes NIT 1013359029, que a su vez registra la inscripción al IT, IUE, IVA y RC-IVA como obligaciones tributarias; resaltando el hecho de que en el certificado no se incluye el carácter de exento en el IUE, tal cual lo consignaba el Certificado del RUC que contenía la letras "EX", por lo que solicita: se efectúe aclaración en el Certificado del NIT consignando la información de las exenciones vigentes para Las Palmas Country Club y, se emita resolución expresa en la que se ratifique el carácter de exento de las Palmas Country Club con relación al IUE.

ii. En 9 de junio de 2005, la Administración Tributaria emitió el Informe GDSC/DTJC/UTJ/INF 151/2005, que entre otros aspectos, señala que: 1) la documentación presentada por el contribuyente para la ratificación de la exención del IUE, no cumple con los requisitos prescritos, no habiendo presentado la Resolución que le otorgó su personería, 2) los estatutos no disponen expresamente que sus ingresos y patrimonio en ningún caso se distribuirá directa o indirectamente entre sus asociados, 3) el art. 35 de sus estatutos establece que forman parte de sus ingresos corrientes la prestación de servicios a los socios del Club como a terceros, los mismos que se encuentran alcanzados por el IUE, 4) según el art. 8 y sgts. de su estatuto señala que son socios quienes hubieran adquirido una o mas acciones del Club, que el valor de las acciones será fijado en Asamblea de socios y que su venta o transferencia se sujetará a las normas establecidas en el estatuto, y 5) que el estatuto no establece expresamente que en caso de liquidación, su patrimonio se distribuirá entre entidades de igual objeto o se donará a instituciones públicas; por lo que recomienda denegar la solicitud de ratificación de exención del IUE (fs. 40-42 de antecedentes administrativos).

iii. En 22 de junio de 2005, la Administración Tributaria notificó con la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de 9 de junio de 2005, que resuelve dejar sin efecto la Resolución Administrativa 05/2002 de 26 de abril de 2002, a partir de la fecha de su notificación, denegando la solicitud de exención del IUE, presentada por "LAS PALMAS COUNTRY CLUB" por incumplimiento de lo previsto en el inc. b) art. 49 de la Ley 843, modificado por el art. 2 de la Ley 2493, el art. 3 del DS 27190 que sustituye el art. 5 del DS 24051 y el num. 13 de la RA 05-0041-99 (fs. 43-45 vta. de antecedentes administrativos).

## **IV.2 Antecedentes de derecho.**

### **i. Ley 2493 de 04-08-03, modificatoria de la Ley 843.**

**Art. 2.** Se excluye del inc. a) del art. 49 de la Ley 843 (Texto Ordenado), a "las Corporaciones Regionales de Desarrollo".

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

**b)** Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica".

## **ii. DS 27190 o Reglamentario de la Ley 2493.**

### **Art. 5 (Requisitos, condiciones y formalización para la exención).**

Las entidades detalladas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 49° de la Ley 843 modificado por la Ley 2493 publicada el 4 de agosto de 2003, que desarrollen actividades religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales, podrán solicitar su reconocimiento ante la Administración Tributaria como entidades exentas, siempre y cuando su realidad económica refleje el cumplimiento de las condiciones que la Ley establece, debiendo las mismas estar expresamente contempladas en sus estatutos.

El reconocimiento de esta exención deberá ser formalizado ante la Administración Tributaria correspondiente, debiendo presentarse junto a la solicitud una copia legalizada de los estatutos aprobados mediante el instrumento legal respectivo, acreditando su personalidad y personería jurídica. En el caso de Organizaciones No Gubernamentales (ONGs) extranjeras, podrán formalizar la exención, sólo aquellas que cuenten con un Convenio suscrito de acuerdo a la normativa vigente y en los términos del inciso b) del artículo 2° de la Ley N° 2493.

La Administración Tributaria establecerá el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de esta exención.

Las exenciones tendrán vigencia a partir de la gestión que corresponde a la fecha de solicitud de formalización, siempre que ésta cumpla con los requisitos establecidos. Las entidades que no formalicen el derecho a la exención, estarán sujetas al pago del impuesto por las gestiones fiscales hasta la formalización del beneficio, del mismo modo, quedan alcanzadas por el impuesto las gestiones durante las cuales los estatutos no cumplieron los requisitos señalados en el presente reglamento.

Las exenciones establecidas en los incisos a) y c) del artículo 49° de la Ley N° 843 no requieren tramitación expresa para su reconocimiento."

### IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

#### IV.3.1. Vulneración a los principios de legalidad, de buena fe, presunción de legitimidad y de seguridad jurídica.

- i. “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” aduce que el criterio de la Administración Tributaria en relación a revisar sus actos en virtud del art. 100 de la Ley 2492 (CTB), vulnera los principios de legalidad, presunción de legitimidad de los actos administrativos, el principio de buena fe y la seguridad jurídica a la que tienen derecho los administrados.
- ii. Al respecto, se debe aclarar que el **principio de legalidad** establece que no puede existir tributo sin Ley previa que lo establezca, es decir que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonal y emanada del Poder Legislativo (Congreso Nacional).
- iii. Doctrinalmente, el profesor García Belsunse, enseña que “*el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley*” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Héctor Villegas, p. 191). Lo que no significa, que determinadas materias no reservadas a la Ley, puedan ser reglamentadas por normas *infralegales*, es decir desarrolladas por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando no modifiquen las prescripciones de la Ley ni alteren derecho conforme dispone en nuestro ordenamiento constitucional el art. 91-1 de la CPE.
- iv. En este sentido, el principio de legalidad halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud, se sustrae a favor del Estado parte del patrimonio de los particulares; en otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares y en los estados de derecho estas invasiones sólo se las puede hacer por medio de un instrumento legal, como menciona el tratadista tributario Dino Jarach “*el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares...*”.
- v. En el ordenamiento jurídico nacional, el principio de legalidad se encuentra plasmado en los arts. 26, 27 y 59-2) de la CPE y en los arts. 6-1) y 3) de la Ley 2492

(CTB), donde se dispone que **sólo la Ley puede**: 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; y otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.

vi. En el caso bajo análisis, de la valoración y compulsión del expediente no se evidencia que la Administración Tributaria hubiera vulnerado el principio de legalidad, en consideración a que con sus acciones no creó, modificó o suprimió ningún impuesto o de manera arbitraria suprimió una exención. En este punto se debe recordar que la exención del IUE, esta condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos que la Administración Tributaria debe confirmar no solo una vez que ha emitido la exención, sino cuando ella juzgue necesario para asegurar el cumplimiento de parte del contribuyente de las condiciones legales que se deben cumplir. Es más, en el caso específico el propio contribuyente solicitó la ratificación de la exención y la Administración Tributaria únicamente cumplió con revisar si a ese momento podía ratificar o no dicha solicitud, enmarcando sus acciones a las disposiciones legales vigentes, como se identifica en los siguientes puntos.

vii. La **presunción de legitimidad** del acto administrativo *“radica en que debe ser estable y no arbitrario, lo contrario sería proteger la arbitrariedad, facilitar el exceso y dificultar la efectiva vigencia de los derechos de los administrados”* (Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, p. V-14). Es así que de esta presunción, se deriva la obligatoriedad o exigibilidad del acto, lo que hace que los destinatarios del mismo, tengan el deber jurídico de cumplirlo.

viii. Doctrinalmente, la “presunción de legitimidad” debe ser entendida como *“el poder fiscal que encuentra sus límites en las prohibiciones constitucionales determinadas por la prioridad del derecho común, por lo que no puede afectar instituciones como la propiedad, la familia y la autonomía contractual. Sin embargo, es legítimo que el derecho tributario cree sus propios conceptos o adopte las del derecho privado asignándoles diferentes significados”* (Héctor Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 140).

ix. En el ordenamiento jurídico nacional, el art. 65 de la Ley 2492 (CTB), establece la **presunción de legitimidad** en materia tributaria, disponiendo que los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley, se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece.

- xi. En el presente caso, la Administración Tributaria con las amplias facultades dispuestas en los arts. 100, 104 y siguientes de la Ley 2492 (CTB) de controlar, verificar, fiscalizar e investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado o no declarado, o el cumplimiento que dio el contribuyente a los deberes formales; al haber revisado las circunstancias y condiciones de la exención del IUE de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, después de promulgada la Ley 2493 y después de haberse modificado su Estatuto, no constituyen una vulneración al principio de legitimidad del acto.
- xii. En cuanto al **principio de buena fe**, el art. 69 de la Ley 2492 (CTB) establece que en aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación o de prejudicialidad la Administración Tributaria pruebe lo contrario.
- xiii. Al respecto, el principio de buena fe debe ser entendido en la relación existente entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debe haber confianza, cooperación y por tanto lealtad en sus actos, es decir, debe considerarse que hubo buena fe en la actuación del sujeto pasivo. En este marco, de la revisión de antecedentes y de las actuaciones de la Administración Tributaria, no se evidencia lesión a la presunción de buena del contribuyente, ya que la Administración Tributaria actuó en virtud a las amplias facultades conferidas por los arts. 100, 104 y siguientes de la Ley 2492 (CTB).
- xiv. En relación a la vulneración a **la Seguridad Jurídica**, esta se produce cuando el sujeto pasivo se encuentra sometido a la arbitrariedad de quien detenta el poder, ya que las decisiones de éste no se hallan amparadas en la Ley, sino en su voluntad omnímoda.
- xv. En el presente caso, la Administración Tributaria únicamente verificó lo que por Ley está llamada a verificar, cumpliendo un mandato legal de la Ley 2492 (CTB). Sin embargo, el contribuyente tuvo y tiene la facultad de impugnar el resultado o la decisión de ella, por lo que, el argumento utilizado no desvirtúa la legitimidad y competencia de la Administración Tributaria de revisar sus propios actos, por lo que no se ha producido ninguna vulneración al principio de legalidad, legitimidad, presunción de buena fe ni a la seguridad jurídica como se fundamentó líneas arriba.

#### **IV.3.2. Formalización de exención al pago del IUE.**

- i. El contribuyente alega que la Administración Tributaria le concedió la exención con anterioridad, por lo que no puede ahora negársela como emergencia de la vigencia de la Ley 2493.
  
- ii. Al respecto, se debe establecer que para la doctrina tributaria el *“...hecho imponible describe situaciones que una vez realizadas o producidas por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo. Pues bien, también se debe recordar que el derecho tributario material, no sólo estudia hechos imponibles, sino también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible; a estos hechos se los denominan exenciones (Héctor Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 281).*
  
- iii. En este sentido, cuando se configuran las exenciones, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente ha previsto; es decir que existe una hipótesis legal condicionante tributaria que no está sola, está acompañada por una hipótesis legal neutralizante tributaria, por lo que mientras la primera se constituye en el precepto de pagar un monto exacto tributario ordenado por la Ley, la segunda impide total o parcialmente que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto.
  
- iv. De esta manera la exención tributaria puede ser subjetiva u objetiva. La exención subjetiva, es la circunstancia neutralizante de un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal tributario, así las actividades religiosas, gremiales, culturales, deportivas, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas. La exención es objetiva cuando la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible.
  
- v. En el caso bajo análisis, la exención de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” es una exención de carácter objetivo, toda vez que contó con la Resolución Administrativa 05/2002 de 26 de abril de 2002, en la cual se formalizó la exención del IUE a su favor, vale decir, se le dispensó del pago del IUE.

vi. Sin embargo, el art. 2 de la Ley 2493 de 5 de agosto de 2003 modificó el art. 49 inc. b) de la Ley 843, donde se establece que están exentas del IUE “*Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos y que desarrollen las actividades siguientes: ...culturales, deportivas*”.

*“Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, **que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones, se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas,** debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica”* (el resaltado es nuestro).

vii. Bajo este marco doctrinal y legal, se evidencia que en el Testimonio 167/2004 protocolizado el 7 de octubre de 2004, sobre la “Modificación de Estatutos de la Asociación Civil LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, en el artículo 93, en cuanto a su disolución, manifiesta: “...*Extinguidas las obligaciones sociales, cualquier saldo de bienes, bonos, cuentas y otros remanentes, se darán, entregarán y traspasarán íntegramente, en calidad de donación a título gratuito, a una o más instituciones que no persigan fines de lucro y cuyos objetivos sean similares a los que persigue “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”.*”

viii. Asimismo, de la revisión de antecedentes, se establece por los estatutos de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, que ésta no realiza actividades de intermediación financiera u otras comerciales, ya que es una asociación deportiva, social y cultural, sin fines de lucro, que proporciona a sus socios y asociados y sus familiares dependientes, una infraestructura apta para desarrollar sus actividades sociales, deportivas y culturales.

ix. De la valoración y compulsión del expediente, si bien es cierto que art. 93 del Estatuto de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” cumple con las condiciones para gozar del beneficio de exención del IUE; no es menos cierto, que el art. 95 del mencionado del Estatuto de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB, estipula que **el saldo del terreno adquirido en Cochabamba, será transferido a los socios de acuerdo a reglamentación especial.** Consecuentemente, esta contradicción entre los artículos 93 y 95 del Estatuto de “LAS PALMAS COUNTRY CLUB”, ocasiona que una de las



condiciones objetivas para gozar de la exención desaparezca, correspondiendo al recurrente adecuar dicho estatuto a las normas legales vigentes a efectos formalizar posteriormente una nueva exención, no pudiendo gozar hasta ese momento de la misma, por no estar ajustada al ordenamiento tributario vigente.

x. En este contexto, se deriva que la exención del IUE, es decir la circunstancia condicionante y neutralizante del pago de este impuesto, que es el destinatario de la exención **no distribuya** sus ganancias entre sus miembros, sino que las reinvierta en el mismo fin no se ha cumplido. Por tanto, si el destinatario no cumple con esa condición, entonces no es procedente que goce de la exención del IUE.

xi. Por otra lado, "LAS PALMAS COUNTRY CLUB" menciona que la Administración Tributaria, al referirse al inc. d) art. 35 del Estatuto de Las Palmas Country Club, establece que el cobro de ingresos corrientes se encuentran dentro del objeto de los impuestos de ley (Ley 843), lo cual es indebido. Al respecto, cabe aclarar que la exención alcanzada por el recurrente abarca al IUE, no así a otros impuestos, por lo que de producirse los hechos generadores de otros impuestos, corresponde que el contribuyente efectúe los pagos respectivos; por tanto, si los cobros por servicios prestados están gravados por el IVA, el contribuyente debe efectuar la declaración de dicho impuesto en los plazos y forma establecida por ley.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, 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 del Recurso de Alzada STR-SCZ/RA 0114/2005 de 25 de noviembre de 2005, emitida por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución STR-SCZ/RA 0114/2005 de 25 de noviembre de 2005, pronunciada por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por “LAS PALMAS COUNTRY CLUB” contra la Gerencia Distrital Santa Cruz del “SIN” con los fundamentos técnicos jurídicos expuestos, sea conforme al art. 23 inc. b) del DS 27350.

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

Fdo. Lic. Ramiro Cabezas Masses  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO GENERAL a.i.  
Superintendencia Tributaria General