

RESOLUCION ADMINISTRATIVA STR-SCZ/RA N° 0114/2005

Recurrente : Las Palmas Country Club
Representante Legal : Rolando Vaca Pereira Velasco

Recurrido : Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de
Impuestos Nacionales (SIN)
Representante Legal : Sonia Gaby Ortiz Paz
Acto Definitivo Recurrido : Resolución Administrativa N°
GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de fecha 9 de
junio de 2005

Expediente N° : SCZ/0070/2005

Santa Cruz, 25 de noviembre de 2005

VISTOS: El Recurso de Alzada de fs. 44-48, el Auto de Admisión de fs. 49, la contestación de la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 56-58, el Auto de Apertura de Término Probatorio de fs. 59, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ST-SCZ/ITJ/IT N° 00107/2005 de fecha 24 de noviembre de 2005, emitido por la Intendencia Tributaria; y todo cuanto convino ver y se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

1.1 Antecedentes

La Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Administrativa N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de fecha 9 de junio de 2005, que fue notificada personalmente en fecha 22 de junio de 2005, mediante la cual resuelve dejar sin efecto la Resolución Administrativa N° 05/2002 de 26/04/02 emitida por la Dirección Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), (Que otorgaba la exención para el pago del IUE a Las Palmas Country Club), y denegar la solicitud de exención del IUE presentada por el contribuyente (debió negar la solicitud de ratificación de exención), por incumplimiento de lo previsto en el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493, el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190, que sustituye el art. 5° del Decreto Supremo N° 24051 y el numeral 7) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13/08/99.

1.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

Las Palmas Country Club (en adelante Las Palmas), representada por el Sr. Rolando Vaca Pereira Velasco, mediante memorial presentado en fecha 11 de julio de 2005, cursante a fs. 44-48 del expediente administrativo, se apersonó ante ésta Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/205 de 09/06/2005, emitida por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manifestando que:

- a) Debido a que el IUE fue dado de “alta” en el NIT, al hacer el reempadronamiento del RUC al NIT, Las Palmas solicitó la ratificación de la exención de dicho impuesto y no la declaración de exención como erradamente interpreta la Administración Tributaria, beneficio que ya había sido obtenido mediante la Resolución Administrativa N° 05/2002 de 26/04/2002, por lo que no corresponde aplicar al presente caso el art. 2º de la Ley N° 2493 y el art. 3º del Decreto Supremo N° 27190, ni del numeral 7) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13/08/99, puesto que estas normas regulan la obtención de la exención del IUE en primera instancia, pero no su ratificación.
- b) La Administración Tributaria desconoce los efectos jurídicos de la Resolución Administrativa de exención N° 05/2002 de 26/04/2002, aplicando retroactivamente una norma legal vigente recién desde el año 2003, un año después de que se obtuvo el beneficio de la exención, vulnerando el principio de irretroactividad de la Ley previsto en el art. 33º de la Constitución Política del Estado.
- c) A pesar de que el Estatuto con el que se obtuvo la exención fue modificado (en fecha 06/09/04), no se modificaron los artículos que se refieren a la distribución del patrimonio, por lo que no es evidente la observación de la Administración Tributaria de que en el Estatuto de la institución no se dispone que en ningún caso se distribuirán, directa o indirectamente, los ingresos y su patrimonio entre los asociados.

Adicionalmente, otra prueba de que la institución continúa siendo una entidad sin fines de lucro, es la aprobación por parte de la Prefectura del Departamento, de la modificación de los Estatutos, mediante Resolución Prefectural N° 970/04 de 06/09/2004.

- d) Tampoco corresponde la observación de los arts. 22º, 23º y 35º del Estatuto, en virtud a la cual la Administración Tributaria considera que Las Palmas está alcanzada con el IUE debido a que el uso de las instalaciones e infraestructura del Club por parte de los socios y sus familiares, constituye una distribución general de beneficios, y a que percibe ingresos de terceros, no asociados y parientes de los socios, por los servicios que brinda a estas personas, y que se pretende utilizar el art. 39º de la Ley N° 843, que no puede aplicarse a una asociación civil que por naturaleza no tiene fines de lucro.

Por otro lado, Las Palmas no se organizó en ninguna de las formas societarias estipuladas en el art. 126º del Código de Comercio, por lo que no realiza actividades lucrativas que signifiquen distribución de utilidades o ganancias entre sus asociados, motivo por el cual la prestación de servicios que realiza no es equiparable a una actividad comercial o mercantil.

- e) Asimismo, la Administración Tributaria observa los arts. 8º y siguientes del Estatuto que tampoco fueron modificados, por considerar que la posibilidad de que los socios puedan transferir sus “acciones” significaría que en aplicación de lo dispuesto por el art. 6º del Código de Comercio, se realizarían actividades comerciales, sin considerar que el término “acción” es aplicable a las sociedades comerciales y mercantiles, por lo que su incorporación al Estatuto no modifica la naturaleza jurídica de organización civil sin fines de lucro que no realiza actividades comerciales, toda vez que con éste término se hace referencia a los aportes de los socios que pueden ser transferidos a terceros interesados en asociarse a la institución, y que el producto de esa transferencia es de propiedad de la Asociación, no del socio que efectuó la transferencia.
- f) Asimismo, se observa que en el art. 93º del Estatuto no se estipula expresamente que en caso de liquidación, su patrimonio se distribuirá entre entidades de igual objeto o se donará a instituciones públicas, a pesar de que en la Resolución Administrativa impugnada la misma Administración Tributaria reconoce que en éste artículo del Estatuto se establece que en caso de disolución o liquidación, el patrimonio se entregará y traspasará íntegramente, en calidad de donación a título gratuito, a una o más instituciones sin fines de lucro y cuyos objetivos sean similares a los que persigue la institución.
- g) En aplicación del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos, la revocatoria total de estos actos o su anulación unilateral es posible

excepcionalmente cuando dicho acto es contrario al ordenamiento jurídico vigente a momento de emitirse, principio que ha sido incorporado en el art. 35° de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341), que establece en que casos corresponde la nulidad de un acto administrativo por los vicios que este contiene, vicios que no están presentes en la Resolución Administrativa N° 05/2002 mediante la cual se otorgó la exención impositiva, por lo que no corresponde que la Administración Tributaria, aplicando retroactivamente una Ley del año 2003 (Ley N° 2493), deje sin efecto un acto administrativo que carece de vicios de nulidad.

Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la Resolución Administrativa GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/205 de fecha 09/06/05.

CONSIDERANDO II:

2.1 Auto de admisión

Mediante Auto de 18 de julio de 2005, cursante a fs. 49 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por el Sr. Rolando Vaca Pereira Velasco en representación legal de Las Palmas, en contra de la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de impuestos Nacionales (SIN).

CONSIDERANDO III:

3.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en fecha 3 de agosto de 2005, mediante memorial que cursa a fs. 56-58 del expediente administrativo, contestó el Recurso de Alzada interpuesto por el Sr. Rolando Vaca Pereira Velasco en representación legal de Las Palmas, negándolo en todas sus partes, manifestando que:

- a) En virtud a lo dispuesto por el art. 49° de la Ley N° 843, que establece como requisito para gozar de la exención del IUE, que se debe formalizar la solicitud ante la Administración Tributaria, el ente tributario cuenta con facultades para otorgar la exención que se solicite o dejar sin efecto una exención que este vigente, si al hacer un nuevo análisis legal de la documentación considera que ese beneficio no le correspondía, surtiendo efectos esta decisión desde que la misma es notificada, además de que en el presente caso, la revisión fue efectuada a solicitud del mismo

contribuyente, quien pidió expresamente en un memorial que la Administración Tributaria ratifique su carácter de exento del IUE, por lo que se revisaron nuevamente los documentos del contribuyente y se revocó la exención al ver que éste no cumplía con los requisitos previstos por Ley.

- b) Conforme a lo dispuesto por el art. 8° de Código Tributario vigente (Ley N° 2492), se efectuó una interpretación literal de lo que establece el Estatuto de Las Palmas, observándose que no establece que los ingresos y patrimonio del Club, en ningún caso se distribuirá directa o indirectamente entre sus asociados, por el contrario se observa que los socios y sus familiares tienen derecho al uso de las instalaciones e infraestructura del Club, con lo cual se demuestra la existencia de un beneficio indirecto de los ingresos entre los socios, incumpliendo uno de los requisitos previstos por el art. 49° de la Ley N° 843, modificado por la Ley N° 2493.
- c) El art. 35° inc. d) del Estatuto del contribuyente se dispone que los servicios prestados a los propios socios del Club y a terceros, forman parte de los ingresos corrientes, lo que demuestra que el Club no sólo se limita a brindar el uso de sus instalaciones a sus socios, sino que además presta otro tipo de servicios a terceras personas y a los mismos socios. Por otra parte, el mismo artículo en los incisos b) y d), estipula que las cuotas ordinarias y extraordinarias son aportes de capital, los cuales consisten en incorporar un valor personal a una empresa para que esta desarrolle sus actividades, conforme señala el Diccionario Contable Comercial de O. Greco y A. Godoy.
- d) En relación a lo señalado por el Recurrente, respecto a que en sus Estatutos se establece que en caso de liquidación, el patrimonio se donará a una o más instituciones sin fines de lucro y cuyos objetivos sean *similares* a los que persigue la institución, aplicando el método literal de interpretación previsto por el art. 8° del Código Tributario vigente (Ley N° 2492), se establece que ésta previsión no cumple con el requisito señalado por Ley, toda vez que el término “similar”, no significa lo mismo que el término “igual”. (*Similar*: Que tiene parecido o analogía con una cosa. *Igual*: Semejante en la naturaleza, calidad y cantidad.)
- e) El art. 22° del Estatuto de Las Palmas dispone que los socios tienen derecho a vender o transferir su acción a otras personas, a su vez el art. 35° regula la venta de las acciones directas de Las Palmas hacia terceros interesados, que es distinta a la venta de acciones que realizan los socios, por tanto se evidencia que los socios de Las Palmas efectúan actividades comerciales de compra venta de acciones cuyo

producto ingresa a la cuenta personal del socio vendedor, demostrándose además la distribución directa de los ingresos del Club entre los socios, toda vez que las acciones pueden incrementar su valor en un determinado tiempo, lo que beneficia directamente al socio.

- f) La Administración Tributaria Revocó la Resolución Administrativa N° 05/2002, en virtud a una solicitud de rectificación presentada por el mismo contribuyente, al constatar que no correspondía que éste goce de la exención, pero no dispuso su nulidad como manifiesta el Recurrente, porque ello implicaría que se pague el IUE retroactivamente por las gestiones 2003 y 2004.

Por lo expuesto, solicita se dicte resolución confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa impugnada.

CONSIDERANDO IV:

4.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de fecha 11 de agosto de 2005, cursante a fs. 59 del expediente, se sujeta el proceso a término probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose éste Auto al Recurrente y al Recurrido el 24 de agosto de 2005, tal cual consta en las diligencias cursantes a fs. 60-61 del expediente.

Durante la vigencia del plazo probatorio, mediante memorial presentado el 6 de septiembre de 2005, cursante a fs. 62 del expediente, el Recurrente ratificó las pruebas adjuntas al Recurso de Alzada.

Por su parte, la Administración Recurrida, mediante memorial presentado el 13 de septiembre de 2005, cursante a fs. 66 del expediente administrativo, ratifica las pruebas presentadas junto con la contestación al Recurso de Alzada.

4.2 Alegatos

Dentro del término previsto por el párrafo II del art. 21° del D.S. N° 27350, ni el Recurrente ni la Administración Recurrida presentaron alegatos escritos ni orales.

4.3 Relación de hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

En fecha 26 de abril de 2002 la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Administrativa N° 05/2002, cuya fotocopia cursa a fs. 41 del expediente administrativo, mediante la cual formalizó la exención del IUE, a favor de Las Palmas, al considerar que ésta cumplía con los requisitos previstos por el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843.

En fecha 20 de mayo de 2005, Las Palmas presentó ante la Administración Tributaria, el memorial cursante a fs. 2 del cuaderno de pruebas, mediante el cual solicita que se efectúe una aclaración en el NIT que se le había entregado, debiendo consignarse la información de las exenciones vigentes de Las Palmas, además de que se emita una Resolución expresa mediante la cual se le ratifique su carácter de exento del IUE, toda vez que al haber efectuado el reempadronamiento del RUC al NIT, se le dio de "alta" dicho impuesto, sin considerar que el Club se encontraba exento de dicho impuesto en virtud a la Resolución Administrativa N° 05/2002.

Mediante Informe Cite: GDSC/DTJC/UTJ/INF. N° 151/2005 de 9/06/05, cursante a fs. 40 - 42 del cuaderno de pruebas, la Administración Tributaria valoró el memorial presentado por Las Palmas, concluyendo que se debía denegar, mediante Resolución Administrativa expresa, la solicitud de ratificación de la exención del IUE, por incumplimiento de lo previsto en el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493, el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190, que sustituye el art. 5° del Decreto Supremo N° 24051, y el Numeral 7) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99. Asimismo, recomienda dejar sin efecto la Resolución Administrativa N° 05/2002 de 26/04/02, mediante la que se formalizaba la exención del IUE a favor de Las Palmas.

En fecha 9 de junio de 2005, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005, cursante a fs. 43 - 46 del cuaderno de pruebas, en la cual dispone dejar sin efecto la Resolución Administrativa N° 05/2002 de 26/04/02 emitida por la Dirección Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Que otorgaba la exención para el pago del IUE a Las Palmas Country Club), y denegar la solicitud de exención del IUE presentada por el contribuyente, por incumplimiento de lo previsto en el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493, el art. 3° del Decreto

Supremo N° 27190, que sustituye el art. 5° del Decreto Supremo N° 24051 y el numeral 7) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13/08/99.

4.4 Compulsa del Estatuto de Las Palmas

De la compulsión y análisis del Estatuto de Las Palmas se extraen los artículos más relevantes para la Resolución del presente caso:

En el art. 2° referido a la Naturaleza de la entidad, se estipula que Las Palmas es una Asociación deportiva, social y cultural sin fines de lucro, que destina su patrimonio e ingresos exclusivamente a conseguir sus intereses. A su vez, el art. 3° en su inciso d) señala como uno de los objetivos de la Asociación, incrementar su patrimonio social y económico.

Por su parte, el art. 11° estipula que en caso de que uno de los socios transfiera su acción, el 15% del valor de la transferencia queda a favor del patrimonio de Las Palmas por concepto de “Gastos de Transferencia”, porcentaje que se incrementa al 25% en el caso de transferencia de acciones “generales”.

En el art. 22° se establece como uno de los derechos de los socios, el uso de las instalaciones del Club, siempre que se encuentren con todas sus cuotas pagadas al día. A su vez, en el inciso c) del art. 34° se señala como una de las obligaciones de los socios, el cancelar sus cuotas mensuales y sus obligaciones económicas.

El art. 35° que regula el régimen económico, dispone en su inciso a) que el monto que se percibe por la venta de acciones, debe ser destinado exclusivamente a incrementar el patrimonio del Club. El inciso b) de éste mismo artículo señala que los aportes de los socios son destinados exclusivamente a incrementar el patrimonio del Club y a financiar los gastos de mantenimiento. Finalmente, en el inciso d) se estipula que **los ingresos obtenidos por los servicios prestados a los propios socios del Club o a terceros forman parte de los ingresos corrientes y se encuentran dentro del objeto de los impuestos establecidos por Ley.**

Finalmente, el art. 93° estipula que en caso de disolución de la Asociación, los saldos y remanentes se traspasaran como donación a una o más instituciones que no persigan fines de lucro y cuyos objetivos sean *similares* a los que persigue Las Palmas.

CONSIDERANDO V:

Analizados los argumentos expuestos en el Recurso de Alzada, la contestación al Recurso, las pruebas documentales presentadas por ambas partes y la normativa pertinente, se establece que:

1. *Sobre la facultad de la Administración Tributaria para Revocar la Resolución Administrativa N° 05/2002 de 26/04/2002, que declaraba a Las Palmas exenta del IUE.*

De la compulsada del expediente se establece que mediante la Resolución Administrativa N° 05/2002 de fecha 26/04/2002, cuya fotocopia cursa a fs. 41 del expediente administrativo, la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), declaró procedente la solicitud de exención del IUE de Las Palmas, al considerar que ésta cumplía con los requisitos previstos por el art. 49° inciso b) de la Ley N° 843 para acceder a dicho beneficio. Posteriormente, cuando Las Palmas procedió a efectuar el reempadronamiento de su padrón de contribuyente, cambiando su Registro Único de Contribuyente (RUC), por el Número de Identificación Tributaria (NIT), en el nuevo padrón del Recurrente la Administración Tributaria incluyó al IUE como impuesto vigente, es decir, sin tomar en cuenta la Resolución Administrativa N° 05/2002 de exención, motivo por el cual en fecha 20 de mayo de 2005, el Recurrente presentó ante la Administración Tributaria el memorial cursante a fs. 2 del cuaderno de pruebas, solicitando que en su NIT se aclare que se trata de una entidad exenta del IUE, pidiendo además, en este memorial, que se emita una Resolución expresa ratificando su carácter de exento de éste impuesto.

En mérito a lo solicitado en el memorial, la Administración Tributaria verificó nuevamente si Las Palmas cumplía con los requisitos para gozar de la exención del IUE, previstos por el art. 49 inciso b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493 de 04/08/2003, emitiendo la Resolución Administrativa N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de 9 de junio de 2005, cursante a fs. 38-40 del expediente administrativo, en la cual resuelve “dejar sin efecto” a partir de esa fecha, la Resolución Administrativa N° 05/2002, que declaraba procedente la solicitud de exención del IUE a favor de Las Palmas, y denegando la solicitud de exención de este impuesto, presentada por el Recurrente.

En virtud a estos antecedentes, el Recurrente manifiesta que lo que solicitó a la Administración Tributaria fue la ratificación de la exención del IUE, no

correspondiendo que la Administración sustente la Resolución Administrativa impugnada con normativa legal que regula la obtención del beneficio de exención del IUE, además, de que la Administración habría aplicado retroactivamente el art. 2° de la Ley N° 2493 de 04/08/2003 y el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190 de 30/09/2003, vulnerando el principio de irretroactividad de la Ley, manifestando finalmente que no correspondía que la Administración Tributaria revoque de oficio la Resolución que concedía el beneficio de la exención, en aplicación del principio de irrevocabilidad de los Actos administrativos.

En atención a los argumentos antes señalados, que hacen referencia a aspectos formales de la Resolución impugnada, para resolver el presente Recurso corresponde pronunciarse primero sobre éstos aspectos de forma antes de ingresar a valorar los argumentos de fondo alegados por el Recurrente y el Recurrido, a fin de determinar si corresponde o no la exención del IUE. en favor de Las Palmas.

De acuerdo al memorial presentado el 20 de mayo de 2004, 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, toda vez que la solicitud del reconocimiento de la exención es precisamente "...una verificación de que se dan los requisitos exigidos por la ley..." (para que proceda la exención), conforme manifiesta el autor Rafael Calvo Ortega (Rafael Calvo Ortega, "Curso de Derecho Financiero" Tomo I "Derecho Tributario", pág. 201, 8va. Edición, Ed. Civitas Ediciones, Madrid - 2004), posición doctrinaria que se adecua a lo enmarcado en nuestra legislación positiva.

Así, el art. 100° del Código Tributario vigente (Ley N° 2492), concede a la Administración Tributaria amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, en virtud de las cuales ésta 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. Respaldando esta posición, a través de la doctrina tributaria, recogemos la opinión de Horacio A. García Belsunce, quien en su obra "Tratado de Tributación",

realiza un estudio de ésta figura jurídica, concluyendo que una de las causales por las cuales la exención caduca, es decir, debe perderse éste beneficio, es “...por la desaparición de las circunstancias que la legitima...” (Horacio A. García Belsunce, “Tratado de Tributación” Tomo I “Derecho Tributario”, Pág. 164, Ed. Astrea, Buenos Aires - 2003).

En el caso de la exención del IUE a favor de Las Palmas, sucedió precisamente lo previsto por éste autor, ya que las circunstancias, en virtud a las cuales la Administración Tributaria había emitido la Resolución Administrativa N° 05/2002, fueron modificadas, primero con la entrada en vigencia de la Ley N° 2493, en fecha 04 de agosto de 2003, que en su art. 2° modifica el art. 49° de la Ley N° 843, y posteriormente, con la modificación de los Estatutos de Las Palmas 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 N° 167/2004, cursante a fs. 3-26 del cuaderno de pruebas, modificación que además no fue oportunamente comunicada a la Administración Tributaria, incumpliendo lo dispuesto por el numeral 12) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13/08/1999.

Habiendo definido que la Administración Tributaria cuenta con atribuciones legales para revisar de oficio las exenciones concedidas a los contribuyentes, facultad ratificada por el art. 5° de la RND N° 10.0030.05 de 14/09/2005, que establece el procedimiento de formalización para la exención del IUE, Resolución Normativa 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 a la seguridad jurídica de estos, siempre y cuando el resultado de ésta verificación no surta efectos retroactivos, es decir, que la revocatoria o modificación de la Resolución de exención surta efectos a partir del momento en que es comunicada al contribuyente, aspecto que fue cumplido en el presente caso, ya que la revocatoria de la Resolución Administrativa de exención, dispuesta mediante la Resolución Administrativa impugnada, surte efecto recién a partir de la notificación al Recurrente con dicha Resolución, practicada en fecha 22 de junio de 2005, conforme consta de la diligencia cursante a fs. 45 vlt. del cuaderno de pruebas, por lo que la exención se mantiene vigente para las gestiones 2002, 2003 y 2004.

Otro de los argumentos de forma, alegados por el Recurrente, es el referido a que la Administración Tributaria habría vulnerado el principio de irretroactividad de la Ley al

aplicar retroactivamente el art. 2° de la Ley N° 2493 de 04/08/2003, y el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190 de 30/09/2003, al haber aplicado dicha normativa para Revocar una Resolución emitida el año 2002, haciendo referencia a la Resolución Administrativa N° 05/2002.

En relación a éste argumento, de la compulsas del expediente se evidencia que a fin de considerar lo solicitado por el Recurrente en su memorial de 20 de mayo de 2005, y en virtud a las atribuciones conferidas por Ley, la Administración Tributaria verificó nuevamente si correspondía que Las Palmas goce de la exención del IUE, análisis fruto del cual emitió el Informe Cite: GDSC/DTJC/UTJ/INF. N° 151/2005 de 09/06/05, cursante a fs. 40 a 42 del cuaderno de pruebas, en el que se concluye que no correspondía la exención del IUE a favor del Recurrente, al incumplirse lo previsto en el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493, el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190, que sustituye el art. 5° del Decreto Supremo N° 24051, y el Numeral 7) de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99.

Conforme se evidencia de la fecha de emisión del referido informe, la Administración Tributaria verificó si correspondía la exención del IUE a favor de Las Palmas el año 2005, cuando ya se encontraban en plena vigencia la Ley N° 2793 de 04/08/2003 y el Decreto Supremo N° 27190 de 30/09/2003, por lo que correspondía que, a momento de hacer el análisis del Estatuto, se apliquen las modificaciones incorporadas por los arts. 2° de la Ley N° 2793 y 3° del Decreto Supremo N° 27190, toda vez que los efectos de la Resolución Administrativa N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005 de 09/06/2005, surten efecto desde su notificación en adelante, no teniendo efectos retroactivos, cumpliendo el principio de irretroactividad de la Ley previsto por el art. 33° de la Constitución Política del Estado.

En relación a éste aspecto, corresponde aclarar también que no se aplicó estas normas legales a la Resolución Administrativa N° 05/2002, como erradamente señala el Recurrente, sino que se aplicaron estas disposiciones en un análisis legal efectuado el año 2005, producto del cual se dejó sin efecto la Resolución del año 2002.

Sobre la supuesta 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 de exención (Resolución Administrativa N° 05/2002), ya que la misma no contiene ningún vicio que la haga nula, corresponde reiterar que, como ya se estableció en los párrafos precedentes, 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, si considera que no correspondía que se conceda determinada exención, con la única limitación de que dicha Revocatoria no surta efectos retroactivos.

Por tanto, se establece que la Administración Tributaria contaba con plenas facultades conferidas por Ley para revisar y revocar la Resolución Administrativa N° 05/2002 y 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 N° GDSC/DTJCC/UTJ/EXIUE-043/2005.

2. *Respecto a si el uso de las instalaciones e infraestructura de la institución por parte de los socios constituiría un beneficio indirecto de los ingresos del Club.*

Realizando una valoración de los argumentos de fondo por los cuales el Recurrente solicita la Revocatoria de la Resolución impugnada, se evidencia que una de las observaciones de la Administración Tributaria, que sustenta la decisión de negar la solicitud de exención del IUE al Recurrente, es la referida a que en los arts. 22° y 23° del Estatuto se dispone que el socio y sus familiares pueden hacer uso de las instalaciones e infraestructura del Club, aspecto que según la interpretación de la Administración Tributaria, constituiría una distribución indirecta de los ingresos del Club, al obtener los socios un beneficio indirecto, por lo que se incumpliría uno de los requisitos previstos por el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843 para poder gozar de la exención del IUE, referido a que en el Estatuto de la institución beneficiaria en ningún caso se permita la distribución, directa o indirecta, de los ingresos y patrimonio del Club entre sus asociados, observación que fue impugnada por parte del Recurrente, por lo que corresponde que ésta Superintendencia Tributaria se pronuncie sobre la misma.

De la compulsión del expediente se establece que evidentemente el inciso a) del art. 22° de los Estatutos de Las Palmas, cursante a fs. 3-26 del cuaderno de pruebas, dispone que los socios y sus familiares tienen derecho a utilizar las instalaciones del Club, aspecto que sin embargo no puede ser considerado como una distribución indirecta de los ingresos o patrimonio del Club, como erradamente manifiesta la Administración Tributaria, debido a que el objetivo por el cual fue creado el Club, es el de precisamente, proporcionar a sus socios y sus familiares una infraestructura apta para desarrollar sus actividades sociales, deportivas y culturales, tal cual señala el

inc. a) del art. 3° de los Estatutos. A su vez, los socios se hacen miembros del Club con la misma finalidad, para que ellos y sus familiares utilicen las instalaciones para desarrollar en éstas 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, al ser éste el motivo principal de su creación.

Por otro lado, corresponde señalar que la prohibición de la distribución directa o indirecta de ingresos en favor de los socios, contenida en el inc. b) del art. 49° de la Ley N° 843, fue incluida por el legislador con la intención de que los socios en ningún caso puedan repartirse los ingresos obtenidos por el Club, es decir, obtener un rédito económico en bienes o 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, es decir, que puedan acceder a los servicios que éste brinda, lo cual no significaría un incremento de su patrimonio personal, que es lo que persigue la prohibición incorporada en el referido artículo.

De manera coincidente con ésta opinión, el autor Enrique Jorge Reig, en su Obra "Impuesto a las Ganancias", al comentar el inciso f) del art. 20° de la Ley 20.628 de la legislación argentina, norma que regula el Impuesto a las Ganancias en ese país y que en dicho inciso tiene un texto prácticamente idéntico al del inc. b) del art. 49° de la Ley N° 843, manifiesta que: *"No debe considerarse distribución indirecta a los socios, en nuestro concepto, el que la entidad conceda beneficios en especie, tales como servicios de biblioteca, campos de deporte... Entendemos que la distribución prohibida es la referente a transferencias de riqueza, ya sean en dinero o en bienes, que disminuyan el patrimonio de la sociedad y aumenten el de los socios, pero no la dación de servicios que forman generalmente parte de los fines de la constitución de esas entidades y que motivan el ser miembros de la asociación."* (Enrique Jorge Reig, Ob.Cit., Pág. 236, Ed. Macchi, 9° Edición, Buenos Aires - 1998).

Por lo expuesto se establece que la Administración Tributaria no debió utilizar como argumento para negar la exención del IUE a Las Palmas, 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.

3. Respecto a si la obtención de ingresos por la prestación de servicios que realiza Las Palmas, puede ser considerada como una actividad lucrativa alcanzada por el IUE.

Otro de los argumentos por los cuales la Administración Tributaria rechazó la solicitud de exención del IUE presentada por Las Palmas, es la referida a que en el art. 35° inc. d) de su Estatuto, se establece que forman parte de sus ingresos corrientes los obtenidos por servicios prestados a los propios socios y a terceros, los cuales están dentro del objeto de los impuestos establecidos por Ley, actividad que estaría expresamente alcanzada por el IUE, en virtud a lo dispuesto por el art. 39° de la Ley N° 843.

En relación a ésta observación, el Recurrente manifiesta que no corresponde aplicar el art. 39° de la Ley N° 843 a Las Palmas, ya que es una sociedad civil sin fines de lucro y no una empresa comercial, toda vez que señalada norma hace referencia a las prestaciones de servicios que efectúan las empresas comerciales, motivo por el cual los servicios que presta Las Palmas no pueden ser considerados como la realización de una actividad comercial o mercantil.

Al respecto se establece que evidentemente, el art. 35° de los Estatutos del Club, que regula el régimen económico, dispone en su inciso d) que los ingresos obtenidos por los servicios prestados a los propios socios del Club o a terceros, forman parte de los ingresos corrientes y se encuentran dentro del objeto de los impuesto establecidos por Ley, aspecto que deja en evidencia el hecho de que pese a que en el art. 2° del mismo estatuto se estipula que Las Palmas es una institución “sin fines de lucro”, contradictoriamente en el mismo Estatuto se incorpora la posibilidad de que el Club brinde servicios a sus socios y terceros, servicios por los cuales obtiene ingresos extraordinarios, que van a formar parte de los ingresos corrientes de la institución.

Ahora bien, una de la incorporaciones efectuadas al inc. b) del art. 49° de la Ley N° 843, por el art. 2° de la Ley N° 2493 de 04/08/2003, es que las condiciones establecidas para el goce 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 se encuentra previsto en el art. 3° del Decreto Supremo N° 27190 de 30/08/2003, que modifica el art. 5° del Decreto Supremo N° 24051, normas legales que ya estaban en vigencia cuando la Administración Tributaria efectuó la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios

previstos para obtener la exención, por lo que correspondían ser aplicados para hacer dicho control, como se estableció a momento de resolver el punto 1 del presente análisis.

En tal sentido, se establece que no es suficiente que el art. 2° del estatuto de Las Palmas señale que se trata de una institución “sin fines de lucro”, ya que de la “realidad económica” de ésta institución se evidencia que el Club brinda servicios a sus socios y terceros, prestación de servicios que no tiene otra finalidad que la obtención de ingresos, que además, por disposición expresa de los Estatutos, forman parte de los “ingresos corrientes” del Club, aspecto que denota la habitualidad en la prestación de éstos servicios.

Por tanto, siendo que la “realidad económica” de Las Palmas 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 éste concepto ingresos, se establece que Las Palmas efectúa una actividad lucrativa que no condice su carácter de entidad “sin fines de lucro”, y que no la hace merecedora de obtener el beneficio de la exención del IUE, al incumplir uno de los requisitos previstos por el inc. b) del art. 49° de la Ley N° 843, como correctamente interpretó la Administración Tributaria a momento de emitir la Resolución impugnada.

En relación al argumento del Recurrente de que al ser Las Palmas una Asociación Civil y no una sociedad comercial, no estaría alcanzada por el concepto de empresa, previsto en el art. 39° de la Ley N° 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 N° 843, no son sujetos del IUE tan sólo las sociedades comerciales, como alega el Recurrente, sino todo tipo de sociedades, incluidas las “*sociedades de hecho o irregulares*”, por lo que se establece que no es evidente que para ser sujeto de éste impuesto se requiera, imprescindiblemente, ser una sociedad comercial, al tratarse de un impuesto Real, no personal, en el cual no interesa las características del sujeto pasivo, sino que éste realice una actividad que se encuentre gravada por el impuesto, conforme señala en la doctrina el autor Enrique Jorge Reig, quien en relación al Impuesto a las Ganancias, manifiesta que “...*el impuesto a la renta y particularmente el impuesto a la renta de las sociedades de capital, son..., manifestaciones de la imposición real u objetiva, pues recaen sobre los beneficios considerados*

aisladamente...” (Enrique Jorge Reig, “Impuesto a las Ganancias”, Pág. 8, Ed. Macchi, 9° Edición, Buenos Aires - 1998).

Por tanto, y siendo que son objeto del IUE las utilidades obtenidas por las sociedades en general, personas físicas y jurídicas entre otras, y no sólo aquellas obtenidas por las empresas comerciales, es que se incorporó dentro de los requisitos para obtener la exención de éste impuesto, que la institución solicitante *no persiga fines de lucro*, aspecto que no sólo debe estar señalado en sus estatutos, sino que también se debe ver reflejado en su realidad económica, aspecto que como se manifestó anteriormente, no acontece en el caso de Las Palmas, Club que al obtener 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, considerando que según el diccionario Jurídico de Guiullermo Cabañellas, *“Lucro es toda ganancia, provecho, utilidad o beneficio que se obtiene de alguna cosa.”* (Guillermo Cabanellas de Torres, “Diccionario Jurídico Elemental”, Pág. 241, Ed. Heliasta, Buenos Aires - 1993).

4. Sobre la utilización del término “acción” en el Estatuto de Las Palmas y la posibilidad de los socios de transferir sus acciones en el Club.

La Administración Tributaria también rechazó la solicitud de exención del IUE presentada por Las Palmas, debido a que en su interpretación la utilización del término “acción” en los estatutos del Club y la posibilidad de que los socios transfieran éstas acciones, implicaría la realización de actividades comerciales, en mérito a lo dispuesto por el art. 6° del Código de Comercio.

En relación a ésta observación, el Recurrente manifiesta que la incorporación del término “acción” dentro de los Estatutos no transforma su naturaleza jurídica de organización civil sin fines de lucro, que no realiza actividades comerciales, ya que alude a los aportes de los socios que pueden ser transferidos a terceros interesados, en asociarse con la institución, y que el fruto de dicha transferencia sería de propiedad del socio transferente.

De la compulsa 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 para resolver la cuestión en análisis en éste punto, corresponde primero definir si la utilización de éste término en los Estatutos pueden dar lugar a que se niegue la exención del IUE.

Al respecto, se establece que si bien resulta evidente que, como afirma el Recurrente, 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 o palabra en los Estatutos no puede dar lugar a considerar que se trataría de una sociedad comercial, como erradamente manifiesta la Administración Tributaria, ya que si bien el art. 8° del Código Tributario vigente (Ley N° 2492), dispone que en el caso de exenciones, las normas tributarias se interpretarán de acuerdo al método literal ello no significa que se deba extender la utilización de dicho método a todo documento que tenga relación con la exención, como sucede en el presente caso, en el que la Administración Tributaria recurre a definiciones contenidas en Diccionarios Contables para efectuar la interpretación de los términos contenidos en el Estatuto de Las Palmas.

Asimismo, también se debe considerar que resulta muy difícil dar una sola definición del término acción, que haga referencia a todos los probables significados de dicho término, tal cual manifiesta Guillermo Cabanellas en su Diccionario Jurídico Elemental: *“La amplitud de esta palabra es superada difícilmente por otra alguna; pues toda la vida es acción...”* (Guillermo Cabanellas de Torres, “Diccionario Jurídico Elemental”, Pág. 16, Ed. Heliasta, Buenos Aires - 1993), motivo por el cual éste autor da una diversidad de significados del término “acción”, siendo tan sólo el significado comercial el que adecua la Administración Tributaria al presente caso.

Por los dos elementos antes señalados, se concluye que la sola utilización del término “acción” en los Estatutos de Las Palmas no significa que ésta efectúe una actividad comercial y que por tanto, no cumpla con los requisitos para acceder a la exención.

Por otro lado, la Administración Tributaria considera que la posibilidad que tienen los socios de poder transferir sus acciones, constituiría también la realización de actos de comercio por parte de éstos, por lo que correspondería negar la solicitud de exención.

Sobre este particular se establece que el art. 11° de los Estatutos del Club, permite a los socios poder transferir sus acciones por intermedio de éste y con previa autorización del Directorio. Sin embargo, la venta de estas acciones es realizada por los socios del Club, que son personas naturales con personalidad jurídica distinta a la personalidad jurídica con la que cuenta Las Palmas, por tanto, quienes realizan la supuesta actividad comercial, prevista por el art. 6° del código de Comercio, son los

socios del Club, siendo ellos en todo caso, quienes deberán pagar los impuestos correspondientes por dicha transferencia.

Por tanto se establece que Las Palmas, como persona jurídica individual e independiente, no realiza la transferencia de las acciones de sus socios, sino tan sólo las autoriza, por lo que no efectúa la actividad comercial observada por la Administración Tributaria, no correspondiendo negar por éste motivo la solicitud de exención del IUE.

5. Sobre el destino del patrimonio de Las Palmas en caso de disolución

En la Resolución impugnada, la Administración Tributaria observa que en los Estatutos de Las Palmas no se establece expresamente que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuirá entre entidades de igual objeto o se donará a instituciones públicas, incumpliendo lo previsto por el art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493 de 04/08/03, siendo éste otro motivo por el cual no correspondería otorgar ni ratificar la exención del IUE a favor del Recurrente.

En relación a esta observación, el Recurrente manifiesta que el art. 93° de los Estatutos, que contiene las previsiones en caso de disolución del Club, no habría sido modificado y que el mismo dispone expresamente que en caso de liquidación del Club, su patrimonio se traspasará íntegramente en calidad de donación, a una o más instituciones sin fines de lucro y cuyos objetivos sean *similares* a los que persigue la institución, por lo que argumenta que se cumpliría con el requisito previsto por Ley.

Al respecto, del análisis del Estatuto de Las Palmas, cursante a fs. 3-26 del cuaderno de pruebas, se advierte que éste en su art. 93° textualmente 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.”* (El subrayado es nuestro).

A su vez, el segundo párrafo del art. 49° inc. b) de la Ley N° 843, modificado por el art. 2° de la Ley N° 2493, textualmente establece que: *“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 subrayado es nuestro).

En tal sentido, siendo que el art. 8° del Código Tributario vigente (Ley N° 2492), expresamente dispone que las normas tributarias en materia de exenciones, deben ser interpretadas de acuerdo al método literal, se establece que el art. 49 inciso b) de la Ley N° 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, 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, cuando el requisito previsto por la norma legal es que dicho patrimonio, en caso de disolución, sea traspasado a entidades de igual objeto, por lo que corresponde confirmar, en este aspecto, la observación efectuada por la Administración Tributaria en la Resolución impugnada.

6. Conclusión

En mérito a lo desarrollado precedentemente, como conclusión general se determina que la Administración Tributaria contaba con plenas facultades para revisar y revocar la Resolución Administrativa de Exención N° 05/2002, pero que no correspondía utilizar como argumento para negar la solicitud de Exención del IUE, que el uso de la infraestructura del Club por parte de sus socios y familiares constituiría una distribución indirecta de los ingresos del Club entre sus asociados, ni tampoco que la utilización del término “acción” en los estatutos del Club y la posibilidad de que éstas sean transferidas por sus socios, signifiquen que Las Palmas efectúa una actividad comercial, al haberse establecido que ambos extremos no son ciertos.

Pese a ello, se evidencia que Las Palmas incumple otros de los requisitos previstos por Ley para la procedencia de la Exención, al prestar servicios a terceros y a sus socios con una finalidad evidentemente lucrativa, además de que su Estatuto no dispone expresamente que en caso de disolución del Club, su patrimonio será traspasado a entidades de igual objeto, por lo que se establece que la Administración Tributaria actuó conforme a Ley al negar la solicitud efectuada por Las Palmas, en

virtud a que el inc. b) del art. 49° de la Ley N° 843 dispone que la entidad que solicita la Exención del IUE debe cumplir con todos los requisitos previstos en dicha norma.

Finalmente, corresponde señalar que conforme a lo dispuesto por el art. 49° de la Ley N° 843, Las Palmas puede presentar en cualquier momento una nueva solicitud de Exención del IUE, por lo que una vez que el Club adecue sus Estatutos y su realidad económica a los requisitos previstos por Ley, se encuentra plenamente facultado a solicitar nuevamente a la Administración Tributaria, que se le conceda éste beneficio.

POR TANTO:

El suscrito Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículo 132° y 140° inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), de 4 de agosto de 2003, Decreto Supremo N° 27350, emitido en aplicación del Artículo 96° numeral 1) de la Constitución Política del Estado:

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N° 08/05, emitida en fecha 9 de junio de 2005 por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

SEGUNDO: En cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 140° inciso c) del Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 4 de agosto de 2003, remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución al Superintendente Tributario General.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

JZN/sfm/jcbr/adl/lfse
STR-SCZ/N° 000114/2005