



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SP 182
GRS-0069 / SCZ-0026 / 2008

01-02-16
48:15

SALA PLENA

INFORME N° 20/16 (01-02-16)

H.R. N° 509 (03-02-16)

95

SENTENCIA: 103/2015.
FECHA: Sucre; 24 marzo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 683/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: TRANSREDES-Transporte de Hidrocarburos S.A. contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por TRANSREDES - Transporte de Hidrocarburos S.A. contra del Superintendente Tributario de General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 35 a 38, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquica N° STG-RJ/0421/2008 de 04 de agosto de 2008; la respuesta de fojas 45 a 48 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que TRANSREDES - Transporte de Hidrocarburos S.A., representada legalmente por Federico Fernández Muñecas según testimonio de Poder N° 1108/2008 de 16 de octubre de 2008 a fs. 02 a 13, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0421/2008 carece de fundamento y sustento técnico, manifestando que la Administración Tributaria reclamó el mantenimiento de valor e intereses por supuestos diferimientos en el pago del IVA e IT, por ingresos derivados de transporte facturado dentro del periodo julio a diciembre del 2005, en este sentido, el Fisco determinó mediante Resolución Determinativa N° GSH-DTJC 014/2008 que TRASNREDES de acuerdo a los hechos generadores, cometió una contravención "omisión de pago", calificación de la conducta tributaria establecida en el art. 2do. de la mencionada resolución, confirmada por la Resolución del Recurso de Alzada N° STR-SCZ/RA 0070/08 de 15 de mayo del 2008 y ratificada por la Resolución Jerárquica objeto de la presente demanda.

De lo antes mencionado, se puede advertir que TRANSREDES debió facturar y declarar el IVA y el IT dentro del mes anterior al que efectivamente se verifica la finalización de cada periodo de prestación, tal como lo establece el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843 que dice "En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior...", en todos estos casos, el responsable deberá emitir obligatoriamente la factura o nota fiscal o su equivalente, resaltando que las normas indican que el hecho generador del IVA y del IT se perfeccionan cuando finaliza la ejecución o prestación del servicio, o cuando se percibe total o parcialmente el precio convenido.

Por otro lado, manifiesta que los arts. 10 y 77 de la Ley N° 843 señalan que "constituye cada mes un periodo fiscal", significa que cada mes calendario es un periodo fiscal, los hechos generados dentro del mes fiscal, deben ser declarados; no sucede lo mismo con los ingresos generados por prestaciones de servicio que no hayan finalizado, estos deberán ser declarados al momento de su culminación; También señalan que en la legislación boliviana, referente a las prestaciones de servicios continuos, el hecho generador se perfecciona con la finalización del servicio, salvo que exista un acuerdo que determine la percepción total o parcial del precio convenido, antes de la finalización de la prestación, lo que adelanta el acaecimiento del hecho imponible y determinan que deben declararse, en dicho momento el IVA y el IT. Por su parte el art. 40 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos aprobado por el DS N° 24398, establece "*los términos y condiciones que regirán el transporte, incluyendo las relaciones contractuales entre el concesionario y los cargadores...*"; asimismo los términos y condiciones del servicio - gas natural aprobados por la Superintendencia de Hidrocarburos, señalan que los servicios inician a horas 6.00 a.m. del primer día de cada mes y culminan a horas 6:00 a.m. del primer día mes siguiente de cada mes.

Siguiendo el análisis de la demanda, refieren que su posición ha sido ratificada por el DS N° 29527, cuyos considerandos indican que el art. 10 de la Ley N° 843, se refiere a la periodicidad mensual para el pago del IVA, sin referirse especialmente al nacimiento de la obligación en el caso de los servicios de tracto sucesivo, motivo por el cual hacen hincapié en el carácter aclarativo y no constitutivo del DS N° 29527. Aclara que el referido Decreto, no modifica ningún artículo de la Ley N° 843, ni la normativa reglamentaria del IVA contenida en el DS N° 21530, sino que hace uso de las mismas para llenar un vacío que fue llenado erróneamente por interpretaciones de la Administración Tributaria y correctamente interpretados por el contribuyente.

Finalmente, señala que el fallo emitido por la Superintendencia Tributaria General constituye un acto administrativo que lesionó los intereses de TRANSREDES y contradice preceptos legales citados por la demandante, en consecuencia solicita que se declare probada la demanda y revoque la Resolución Jerárquica N° STG-RJ/0421/2008 de 04 de agosto de 2008; y en caso que no se considere lo expuesto, solicita se considere las causales de exclusión, bajo la figura de error de tipo o error de prohibición previsto en el art. 153 de la Ley N° 2492.

CONSIDERANDO II: Que en contestación a la demanda, por memorial presentado en la Secretaría de Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia el 16 de diciembre 2008 que corre de fs. 45 a 48, Rafael Rubén Vergara Sandóval, Superintendente Tributario General a.i. contesta la demanda negativamente con el siguiente fundamento:

Luego de contextualizar los argumentos de la demanda, explica que en este caso, no son verídicas las afirmaciones que contiene y que la resolución impugnada se encuentra clara y debidamente sustentada.

Que es evidente el desconocimiento sobre la normativa fiscal aplicable a los servicios de transporte de hidrocarburos por ductos de la Administración Tributaria, toda vez que incluyó el cargo por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 683/2008. Contencioso Administrativo.- TRASREDES -
Transporte de Hidrocarburos S.A. contra la Superintendencia Tributaria
General.

mantenimiento de valor e intereses por supuestos diferimientos en el pago del IVA y el IT, por ingresos derivados de los servicios de transporte facturados durante el periodo julio a diciembre del 2005; en resumen, el Fisco pretende sostener sin base legal alguna que TRANSREDES debió facturar y declarar el IVA y el IT dentro del mes anterior al que efectivamente se verifica la finalización de cada periodo de prestación del servicio, de igual forma hacen hincapié en el carácter aclarativo y no constitutivo del DS N° 29527.

En consecuencia la Administración Tributaria evidenció que TRANSREDES emitió facturas por transporte de gas y líquidos en periodos fiscales posteriores al que efectivamente correspondían, por otro lado indican que los contratos de transporte de gas y líquidos suscritos por el contribuyente en base a los términos y condiciones generales del servicio, aprobados por la Superintendencia de Hidrocarburos, no son oponibles al Fisco, en cuanto al perfeccionamiento del hecho generador del IVA y del IT, tienen la obligación de emitir oportunamente la factura en cumplimiento al art. 14. I de la Ley N° 2492, es decir que la normativa tributaria es preferente y exclusiva sobre cualquier otra condición definida contractualmente, aun cuando se trate de un contrato de tracto sucesivo este no modifica lo previsto por la Ley, solo le queda someterse a su cumplimiento.

Finalmente señala que el demandante pretende la aplicabilidad retroactiva del DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, cuando los periodos de fiscalización fueron julio a diciembre del 2005, cuando no estaba vigente el referido Decreto, sino más bien la Ley N° 843 y el DS N° 21530 y la RA 05-0043-99, es decir que los servicios referidos deben ser fiscalizados con la normativa vigente del momento de ocurridos los hechos que generaron los tributos, cosa que en el presente no configuran multas o sanciones sobre el nacimiento del hecho generador del IVA y del IT, dentro del periodo de liquidación teniendo la obligación de emitir factura o nota fiscal dentro los plazos establecidos, y de ninguna manera entrañan factores constitutivos de materia penal tributaria. Respecto a la calificación de la conducta y la sanción, el art. 165 de la supra cita Ley N° 2492, establece que *"El que por acción u omisión no pague o pague de menos la tributaria, no efectuó las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el 100% el monto calculado para la deuda tributaria."*

En virtud de lo expuesto, solicita declarar improbadamente la demanda y consecuentemente en Sentencia, dejar firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0421/2008 de 04 de agosto del 2008, dictada por el Superintendente General Tributario.

CONSIDERANDO III: Que de la compulsión de los datos procesales como de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, se establece:

En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial y

legalidad sobre los actos ejercidos por el Superintendente General Tributario.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer y verificar si la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0421/2008 de 04 de agosto del 2008 cursante a fs. 17 a 33, analizó correctamente la omisión de pago en virtud que la Administración Tributaria, incluyó el cargo por mantenimiento de valor e intereses por supuestos diferimientos en el pago del IVA y el IT, por ingresos derivados de los servicios de transporte facturados durante el periodo julio a diciembre del 2005.

En ese sentido, de la revisión de los antecedentes administrativos adjuntos a la demanda, se tiene que:

- 1) La Administración Tributaria llevó a cabo la revisión de las obligaciones tributarias de TRANSREDES del IVA y del IT correspondientes a los periodos julio a diciembre del 2005, en virtud a la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0047 cursante a fs. 869 a 870 del 6° Anexo, luego de haberse conocido y concluido este procedimiento administrativo, se emitió la Nota de Cargo 7807-0007OVE0047.029/07 de 15 de noviembre de 2005 a fs. 922 a 924 del mismo Anexo, en la que se totaliza una pérdida tributaria de TRANSREDES en la suma de Bs. 1.649.921 (UFVs); presentados los descargos y justificativos correspondientes, la Administración tributaria emite la Resolución Determinativa N° GSH-DTJ 014/2 005 de 29 de enero de 2008 cursante a fs. 1300 a 1307 del 8° Anexo, con una pretensión fiscal de Bs. 2.890.187, equivalentes a 2.223.973 UFVs, la referida Resolución en su art. 2° dentro del marco de la Ley N° 2492 con relación a los hechos generadores fiscalizados, califica la conducta tributaria del contribuyente, como contravención tributaria de omisión de pago.
- 2) La Resolución Determinativa antes nombrada, fue objeto de un Recurso de Alzada, que mereció la Resolución de Recurso de Alzada N° STR-SCZ/RA 0070/2008 de 15 de mayo de 2008 que confirmó la resolución impugnada, asimismo confirmó la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago.
- 3) En razón a lo señalado en párrafo anterior, el demandante interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Alzada, en este sentido el Superintendente Tributario General emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° STJ-RJ/0421/2008 de 04 de agosto de 2008 que cursa a fs. 17 a 33 del primer cuerpo, que confirma la Resolución dictada por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, y en consecuencia mantuvo firme y subsistente Resolución Determinativa N° GSH-DTJ 014/2008 de 29 de enero de 2008. Notificado que fuera el demandante con la referida Resolución



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 683/2008. Contencioso Administrativo.- TRASREDES -
Transporte de Hidrocarburos S.A. contra la Superintendencia Tributaria
General.

N° GSH-DTJ 014/2008, interpone la demanda contencioso administrativa contra la referida Resolución N° STJ-RJ/0421/2008.

En ese contexto, se tiene que la Administración Tributaria evidenció que las facturas por transporte gas y líquidos, fueron emitidas por TRANSREDES S.A. en periodos fiscales posteriores al que efectivamente correspondían por la prestación del servicio, esto se pudo constatar a raíz del procedimiento de verificación Débito/Crédito por los impuestos IVA y el IT y las facturas cursantes a fs. 801 a 833 del 6° Anexo, correspondiente a los periodos julio a diciembre del 2005, determinando la deuda tributaria por el diferimiento en el pago de los impuestos en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador, que originó el cálculo de accesorios por el diferimiento en el pago de los impuestos, correspondiente a los ingresos por ventas efectuadas por el contribuyente en los periodos fiscalizados antes mencionados, calificando la Administración Tributaria la conducta tributaria del contribuyente, como contravención tributaria de omisión de pago.

Cabe resaltar que las circunstancias materiales para el nacimiento del hecho imponible y del periodo de liquidación para el IVA y el IT, se encuentran establecidos en los arts. 4 inc. b), 10 y 77 de la Ley N° 843, que aclaran que el hecho imponible se perfeccionará en los contratos de prestación de servicios, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio; en cuanto al periodo fiscal de liquidación, precisa que se liquidará y abonará sobre la base de la declaración jurada efectuada en el formulario oficial, por periodos mensuales, constituyéndose cada mes calendario un periodo fiscal; cabe resaltar que cuando se fiscalizaron los periodos mensuales julio a diciembre de 2005, el DS N° 29527 de 23 de abril de 2008 no estaba en vigencia, sino la Ley N° 843, el DS N° 21530 y la RA 05-0043-99, y los hechos en concretos fiscalizados, tienen que valorarse con la normativa tributaria vigente en el momento en que ocurrieron los hechos generadores del tributo.

Por su parte es menester señalar, que el art. 33 de la CPE abrg. señala que la Ley rige para lo venidero, y no tiene efecto retroactivo excepto en materia social cuando lo determine expresamente o en materia penal cuando beneficie al delincuente; de igual forma la Ley N° 2492 aclara que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, que establezcan sanciones más benigna o términos de prescripción más breves, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, situaciones que no se presentan es el caso del Decreto Supremo citado, que además de ser sobreviniente, no regula aspectos sancionatorios del ámbito tributario.

Por otro lado los contratos de transporte de líquidos y gas, son elaborados en base a lo que establecen los Términos y Condiciones Generales de Servicio, los mismos que fueron aprobados por la Superintendencia de Hidrocarburos, definido en el art. 14. I de la Ley N° 2492, que señala que la normativa tributaria será aplicable con preferencia a cualquier condición definida contractualmente, es decir, así se trate de un contrato de tracto sucesivo, este no puede modificar lo que está previsto por Ley.

En síntesis se tiene que las facturas observadas corresponden al transporte de líquidos y gas, correspondiente a los periodos fiscales mensuales de julio a diciembre de 2005, y fueron facturados con posterioridad al vencimiento límite de la fecha de pago, el año 2006, siendo que hecho generador del IVA y del IT se perfeccionó en cada caso, al mes siguiente al periodo correspondiente; además, el sujeto pasivo debió emitir facturas por el servicio cobrado, al vencimiento de cada mes en que se realizó la prestación del servicio, en base al punto de medición por el transporte de gas, tal como lo dispone el art. 10 de la Ley N° 843 con relación al num. 85 de la RA 05-0043-99, aspecto que fue incumplido por TRANSREDES S.A.

Por lo expuesto, corresponde desestimar la pretensión contenida en la demanda, correspondiendo mantener la resolución impugnada por no existir vulneración a norma expresa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° STJ-RJ/0421/2008 de 04 de agosto de 2008 emitida por el Superintendente Tributario General.

No suscriben los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia, Pastor Segundo Mamani Villca, Norka Natalia Mercado Guzmán y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

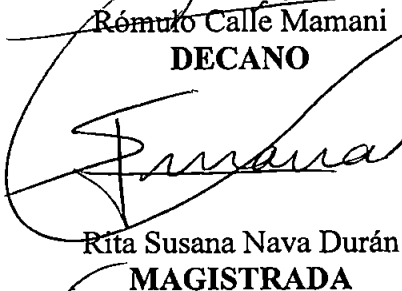
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

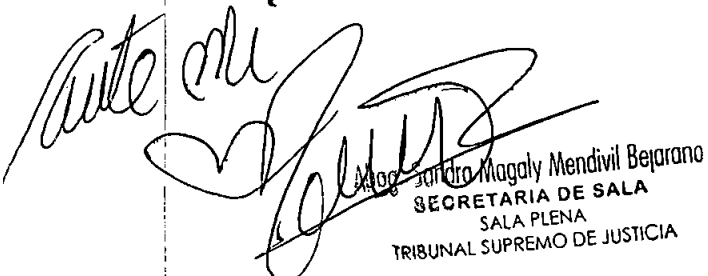

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Mag. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: ...2015.....

SENTENCIA N° 103..... FECHA 29 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015.....

Dr. Antonio Campero Dr. Norberto Mercado

Dr. Pastor S. Mamani Dr. Fidel Tardoya.

VOTO DISIDENTE:

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA