Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME Nº [illegible] - 05/10/2015

H.R. Nº [illegible] 5/10/15

5-10-15

17:05

**SALA PLENA**

19

| | |
|---|---|
| **SENTENCIA:** | 120/2015. |
| **FECHA:** | Sucre, 24 de marzo de 2015. |
| **EXPEDIENTE Nº:** | 695/2008. |
| **PROCESO :** | Contencioso Administrativo. |
| **PARTES:** | "BG BOLIVIA CORPORATION" Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General. |
| **MAGISTRADA RELATORA:** | **Maritza Suntura Juaniquina.** |

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo interpuesto por BG BOLIVIA CORPORATION SUCURSAL BOLIVIA, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0430/2008 de 13 de agosto, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 100 a 106, la ampliación de demanda de fs. 113 a 117, la respuesta de fs. 123 a 126, la réplica de fs. 157 a 159, la dúplica de fs. 163 a 165 y los antecedentes del proceso.

**CONSIDERANDO I:** Que BG BOLIVIA CORPORATION SUCURSAL BOLIVIA, legalmente representada por Jorge Juan Alejandro Garufalias Pagano, interpone demanda señalando que:
La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la **Resolución Determinativa Nº GSH-DTJC Nº 204/2007 de 27 de diciembre,** resolviendo determinar las obligaciones impositivas del contribuyente BG BOLIVIA CORPORATION SUCURSAL BOLIVIA en UFV's 131.673 equivalente a Bs. 169.437; a su vez, resolvió sancionar al mismo por la infracción tributaria de Evasión Fiscal con el pago del 50 % del tributo omitido en Bs. 26.584 equivalente a UFV's 20.659, **por ventas no facturadas en el periodo del acaecimiento del hecho generador,** y que dichos reparos corresponden a la acción, mediante la cual se disminuyó ilegítimamente los ingresos tributarios del Fisco.

Cita el art. 6 de la Ley Nº 2492 e indica que aún el contribuyente tuviese comercialmente otra manera de registrar y realizar sus transacciones comerciales con sus clientes (ventas), este procedimiento privado no puede crear privilegios, modificando la obligación del sujeto pasivo de declarar el hecho generador en el periodo en el cual se prestó el servicio, realizó la venta y menos poder autorizar el diferimiento del pago oportuno de la obligaciones tributarias, ya que si bien el servicio corresponde a un contrato de tracto sucesivo, la emisión de las respectivas facturas debieron ser efectuadas en el mismo periodo fiscal en que se prestó el servicio; dicha resolución señala a su vez que los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al Fisco, sin perjuicio de eficacia y validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho, y que el art. 15 de la Ley Nº 2492 explicaría que la obligación tributaria no puede ser afectada por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, la causa, el objeto perseguido por las partes.
Resolución Determinativa que fue objeto de impugnación por parte de BG Bolivia, y resuelto mediante **Resolución de Recurso de Alzada**

STR/SCZ/RA 064/2008 de 2 de mayo, la que determinó revocar parcialmente dicho acto administrativo, en relación a la multa por Evasión Fiscal por Bs.26.584, reconociendo la prescripción de la sanción impuesta por la Administración Tributaria por dicho concepto, en virtud a la retroactividad señalado en el art. 150 de la Ley 2492; en relación a los reparos por el diferimiento, afirmó que las características propias del servicio que presta el recurrente, no encontrarían sustento legal que respalde la demora o diferimiento en el pago de impuestos, habiendo tomado el alcance del art. 4 inc. b) de la Ley Nº 843 el cual señala que la emisión de la respectivas facturas debían ser efectuadas en el mismo periodo fiscal en que se prestó el servicio o se percibió el monto de la venta, lo que ocurra primero, refiriéndose al art. 2 inc. d) del DS Nº 21532 respecto al IT; asimismo refiere que el argumento del recurrente respecto a la emisión de la factura por conocimiento pleno de la base imponible, no tiene sustento, puesto que la empresa recurrente contaba con varios días para realizar las respectivas conciliaciones y proceder a efectuar su declaración y el pago de los impuestos, tomando en cuenta las fechas de vencimiento establecidas y complementadas por el DS Nº 25619 y la presunción de falta de pago ante el incumplimiento por parte de la empresa, en la emisión de la factura de acuerdo al art. 12 de la Ley Nº 843 que configurar el objeto central del reparo, y finalmente citar dos Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ/0044/2004 y 0314/2006 los cuales se relacionan con el diferimiento de facturación acaecidos en contratos de servicios, los cuales, **según señala BG Bolivia, no tiene nada que ver con el caso de análisis, ya que ellos no prestan ningún servicio sino más bien venta de bienes.**

La Resolución de Alzada fue objeto de impugnación en la vía jerárquica por parte de BG Bolivia y la Administración Tributaria, en el que esta entidad impugnó la prescripción de la sanción establecida por dicha resolución; por su parte BG Bolivia contestó al mismo interponiendo recurso jerárquico, por el que demostró la no ocurrencia del supuesto diferimiento en la facturación, exponiendo nuevamente los argumentos de convicción esgrimidos desde inicio, recurso resuelto mediante **Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0430/2008 de 13 de agosto**, confirmando en su totalidad lo establecido por la Resolución de Alzada respecto a la prescripción de la sanción por Evasión, estableciendo que en materia de ilícitos tributarios existe la posibilidad de aplicar retroactivamente la Ley sancionatoria más benigna para el contraventor (arts. 59 y 154 de la Ley Nº 2492), ya que al transcurrir más de cuatro años al momento de notificar a BG Bolivia el 31 de diciembre de 2007 con la Resolución Determinativa GSH-DTJC Nº 204/2007 de 27 de diciembre, por la presunta comisión de contravención tributaria de evasión de los periodos enero a noviembre de 2002, el derecho de la Administración Tributaria para sancionar el referido ilícito tributario habría prescrito conforme al art. 59 de la Constitución Política del Estado (abrogada), concordante con el art. 150 de la Ley Nº 2492, que expresamente reconoce la retroactividad de la norma tributaria al establecer términos de prescripción más breves.

Por otra parte, dicha resolución jerárquica se refiere al diferimiento en la determinación del IVA e IT, al considerar que para el IVA el hecho imponible se perfeccionó en el caso de ventas, sean estas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente, que suponía la transferencia de dominio, la cual debía estar obligatoriamente

respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente; y respecto al IT cita el art. 74 de la Ley N° 843, el cual dispuso que el Impuesto a las Transacciones se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada; considerándose ingreso bruto el valor o monto total en importes monetarios o en especie, devengados por concepto de venta de bienes de las operaciones realizadas; acto impugnado que a su vez señala el art. 2 inc. b) del DS N° 21532, el cual determina que el hecho imponible se perfecciona en el caso de venta de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero; dicha resolución jerárquica también reconoció que el art. 1 del DS N° 29527, señala que el objeto del Decreto es aclarar el tratamiento tributario para quienes realicen actividades de producción, comercialización mayorista o transporte de hidrocarburos, y que el art. 2 de dicho Decreto, establece que el cómputo del periodo de medición de hidrocarburos comercializados, se inicia a partir de las 6:00 am, del primer día del mes de comercialización, hasta las 6:00 am del primer día del mes siguiente, y que la emisión de la factura o documento equivalente se realizaría una vez concluida la medición referida en el anterior punto; aclarando respecto al inició y finalización del periodo a computarse como periodo fiscal para el servicio de transporte de hidrocarburos.

No obstante lo anterior, indica que dicho acto impugnado, explica que el DS N° 29527 fue emitido el 23 de abril de 2008, no siendo aplicable al caso concreto por referirse a los periodos enero a diciembre de 2002, no correspondiendo la retroactividad por no tratarse de multa o sanciones, sino del nacimiento del hecho generador y el deber de declararlo con la obligación de emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente dentro de los plazos dispuestos por Ley (art. 10 de la Ley N° 843); aspecto sustantivo que forma parte de la obligación tributaria, y no de la materia penal tributaria en la que es permisible la aplicación retroactiva de las disposiciones que beneficien al sujeto pasivo. Finalmente la empresa ahora demandante, describe que la resolución jerárquica consideró los pagos efectuados por el contribuyente, revocó parcialmente la resolución de alzada al modificar la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, en la parte referida a la deuda de los accesorios (mantenimiento de valor, interés y la sanción), **confirmando solamente la deuda tributaria de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2002, cuyo importe alcanza a Bs. 123.778**; decisión con la que están en desacuerdo, bajo lo siguientes puntos de agravio:

**a)** La empresa demandante se refiere a **interpretaciones contenidas en la parte considerativa del DS N° 29527**, en sentido de que esta normativa de 23 de abril de 2008 es esclarecedora de la realidad fáctica de la facturación de venta de hidrocarburos, ya que en su parte considerativa reconoce que *"la naturaleza de los contratos de operación suscritos en el marco de la Ley 3058 son de tracto sucesivo o de ejecución sucesiva, en donde los cumplimientos se van escalonando con el tiempo, durante un lapso prolongado, observándose que la* ***cuantificación del servicio*** *deriva en el nacimiento jurídico de la contraprestación de la otra parte contratante, es decir, crea la obligación del pago acordado".*

Añade que esta norma recién fue emitida el año 2008, y no implica que anteriormente no hubiera sido necesaria, considerando que esta necesidad expresada en el DS N° 29527 es un reflejo del vacío jurídico que existía hasta la entrada en vigencia de esta norma; indicando que la falta de normativa específica no podría ser una razón para sancionar a BG, al no haber cumplido con procedimientos que aún no se encontraban en vigencia; a su vez comunica que el citado Decreto Supremo en ningún momento ha sido esgrimido por BG **como una norma de aplicación directa sobre el presente caso, porque reconocerían que su entrada en vigencia se inicia en un momento posterior a las gestiones fiscalizadas, y que no sería su intención de darle valor retroactivo, sosteniendo que la Administración Tributaria por un principio administrativo de proporcionalidad, debería recoger los fundamentos reconocidos por este Decreto Supremo, en cuanto a la necesidad de regular de manera específica la forma de facturación,** caso contrario pondría en riesgo los principios de seguridad jurídica, certeza y buena fe, concluyendo en este punto al manifestar que BG **cumplió con su obligación de facturar según los volúmenes entregados,** y que en ningún momento dejó de facturar o ha facturado menos.

b) Explica que **el conocimiento** pleno sobre el **acaecimiento del hecho imponible, determina el momento de la emisión de la factura**, debiendo considerarse que el art. 12 de la Ley N° 843 el cual exige que la enajenación sea realizada, para que en consecuencia se emita factura en el momento del perfeccionamiento del Hecho Imponible conforme al art. 4 inc. a) de la Ley N° 843 de la referida Ley, es decir, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, a cuyo efecto, la base imponible está determinada por el precio neto de venta consignado en la factura, refiriéndose al art. 5 de la mencionada Ley. Por este motivo, señala que no puede exigirse que se emita factura cuando el contribuyente no tiene conocimiento pleno del perfeccionamiento del hecho imponible, considerando que la doctrina autoriza la diferencia entre hecho generador y hecho imponible, siendo el primero la descripción abstracta contenida en la norma, la cual debería considerar todos los elementos esenciales (Material, Temporal, Espacial, Personal y Cuantitativo), mientras que el segundo (hecho imponible), sería la expresión fáctica del hecho generador, es decir, la realización objetiva de todos los elementos del hecho generador previsto en la norma legal, cobrando especial relevancia cada uno de los actos que conducen a la emisión de la factura, debiendo tenerse conocimiento cierto del acaecimiento del elemento material (Entrega a Título de Venta) y del elemento cuantitativo (Base imponible: precio neto de venta), tal como sería esta actividad tan compleja de la explotación de hidrocarburos.

Indica que en cumplimiento del principio *tempus comissi delicti*, **deberían aplicarse todas las disposiciones del anterior código tributario (ley N° 1340), relativas al perfeccionamiento del hecho generador**, refiriéndose al art. 38 de dicha normativa, la cual establece que en situaciones de hecho se considera **ocurrido el hecho generador** y existentes sus resultados, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales

necesarias para que se produzcan los efectos tributarios que normalmente le corresponden, exponiendo que la aplicación de este artículo, pone de manifiesto que mientras no se completen todas las circunstancias materiales que permitan conocer con certeza los elementos del **hecho imponible,** no existe obligación ni posibilidad fáctica de emitir factura, siendo este el efecto tributario inmediato, evidenciándose que en este rubro no es fácticamente posible conocer de forma simultanea y con exactitud, todos los elementos del hecho imponible en **cada una de las ventas efectuadas por BG Bolivia,** sino hasta el momento en que se reciben y procesan todos los reportes.

Dentro de la ampliación de la demanda, en un ámbito estrictamente técnico, explica que la venta de hidrocarburos (gas natural o condensado), tiene especiales características que la hacen diferente a la venta de otros bienes muebles; esta venta se realiza a través de ductos de transporte para colocar el producto en el punto de entrega pactado con el comprador, venta que es reconocida como de tracto sucesivo al ser una venta continua, con características similares al suministro continuo, haciendo muy complicada la determinación del nacimiento del hecho generador sin normas específicas que aclaren su tratamiento, venta que también se la realiza a través de un oleoducto o gasoducto, que se vería afectado a través de variaciones, debido a cuestiones operativas (venteos, pérdidas, gas combustible, etc.) sujeto a medición, ingresando el crudo o el gas al ducto del transportista (Transredes – Transporte de Hidrocarburos S.A.), y hasta no producirse la conciliación mensual, que de acuerdo a reglamento debe realizar el transportista los primeros días del mes siguiente, no siendo posible conocer el volumen exacto de producto comercializado por parte de cada productor, y tampoco es posible conocer los volúmenes comercializados en dicho mes por parte de BG Bolivia hasta el fin de ese mes, aprobado por la Resolución Administrativa de la Superintendencia de Hidrocarburos SSDH N° 0670/2001 en el marco del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por el DS N° 26116 de 16 de marzo de 2001.

c) Finalmente argumenta que **el principio de proporcionalidad obliga a diferenciar entre el incumplimiento y el retraso en la emisión de la factura**, ya que la jurisprudencia de la Superintendencia Tributaria General establecería que cuando se presenta un diferimiento de impuesto por demora o retraso en la emisión de las facturas, corresponde solamente la aplicación de la actualización e intereses, refiriéndose a la RRJ STG-RJ-0044/2004, manifestando no ser legales, razonables ni proporcionales los reparos establecidos contra BG bajo el título de **"diferimiento"**, habida cuenta que esta empresa solamente esperó la obtención de todos los datos necesarios para la emisión correcta de las facturas y no en un incumplimiento en la emisión de las mismas como prevé el art. 12 de la Ley N° 843, más cuando dicha emisión fue efectuada, declarada y liquidada por todas sus ventas antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, sin que mediare determinación previa.

En mérito a lo expuesto, solicita se declare probada la demandada y sin efecto la Resolución impugnada, así como la Resolución Determinativa.

CONSIDERANDO II: Que corrido en traslado la demanda, se apersona Raúl Vargara Sandoval en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), antes Superintendencia Tributaria General (STG), quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

1.- El DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, cuya aplicación retroactiva pretende el demandante, no es aplicable de acuerdo a los preceptos contenidos en los arts. 33 de la CPE (abrogada), 123 de la CPE (vigente) y 150 de la Ley N° 2492, ya que los periodos fiscalizados son de enero a diciembre de 2002, por lo que no se encontraba vigente dicho Decreto, siendo aplicables las normas vigentes de la Ley N° 843 y DS N° 21530, debiendo sujetarse las ventas de hidrocarburos a esta normativa en el momento de ocurrido los hechos generadores del tributo; añade que la excepción a la irretroactividad de las normas, bajo ninguna circunstancia está condicionado al carácter aclarativo de la disposición respectiva.

2.- Indica que para establecer el momento (aspecto temporal) en que debió considerarse consumado el hecho imponible, se distinguen por una parte los hechos instantáneos, y por otra parte los hechos periódicos, siendo los primeros aquellos que ocurren o se agotan en un determinado momento, ya que cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma, en cambio, los periódicos requieren de un determinado espacio de tiempo para su consumación, periodo que está fijado por la Ley, y cada vez que concluyen dan lugar a una obligación fiscal, por ejemplo los hechos imponibles periódicos previstos en los impuestos IUE, IVA e IT, el espacio de tiempo necesario para que se perfeccione el hecho generador lo llaman ejercicio fiscal, que en el caso del IVA es mensual, constituyendo una delimitación temporal establecida por Ley, independientemente de que las partes acuerden convenios diferentes.

Arguye que el demandante al haber efectuado ventas de productos de hidrocarburos en un determinado periodo mensual, produjo el hecho generador concreto, generándole las obligaciones de emitir factura, declarar el hecho, liquidar y pagar los tributos en el periodo correspondiente; en efecto, señala que las facturas debieron ser emitidas en el mismo periodo fiscal en la que se han efectuado las ventas, tal como lo dispone el art. 10 de la Ley N° 843 y el numeral 35 de la Resolución Administrativa 05-0043-99; sin embargo, el demandante ha facturado después del periodo correspondiente, incumpliendo sus obligaciones tributarias, aclarando que en virtud a que las ventas de aceite crudo de petróleo, condensado de petróleo y gas natural, se produjeron durante un periodo, perfeccionándose el hecho generador del IVA en ese periodo, manifestando que el recurrente tuvo varios días (hasta la fecha de vencimiento del periodo) para realizar sus ajustes y conciliaciones, antes de la presentación de la Declaración Jurada y el pago del impuesto, el cual debió ser respaldado por la emisión de la factura al periodo en que se perfeccionó el hecho generador, obligación incumplida por BG Bolivia.

3.- Señala que la Administración Tributaria, observó las ventas de los periodos fiscalizados de enero a diciembre de 2002, debido a que de la revisión de las facturas emitidas, identificó que las ventas efectuadas en un periodo, fueron facturadas y declaradas en periodos posteriores al periodo en que ocurrió el hecho generador tanto del IVA como del IT, diferimiento por el cual la Administración Tributaria efectuó el cálculo de

los accesorios de Ley, mantenimiento de valor e intereses desde la fecha de vencimiento respectivo hasta el 22 de noviembre de 2007, y actualizado al 27 de diciembre del mismo año, fecha de emisión de la Resolución Determinativa con un importe de Bs. 169.437 equivalente a UFV's 131.676, por lo que solicita se declarare improbada la demanda.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose "Autos" para sentencia.

**CONSIDERANDO III**: Que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conocer o negar la tutela solicitada por la empresa demandante y teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

**CONSIDERANDO IV**: Que de la compulsa de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si la Autoridad demandada aplicó correctamente los preceptos legales, respecto a las ventas de productos hidrocarburíferos realizados por BG Bolivia Corporation Sucursal Bolivia (BG Bolivia), las cuales habrían sido facturadas y declaradas en periodos posteriores respecto al periodo en que ocurrió el hecho generador (julio a noviembre de 2002), tanto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) como del Impuesto a las Transacciones (IT), diferimiento que según la empresa demandante, no aconteció, bajo los siguientes puntos denunciados:

**1.-** Interpretaciones contenidas en la parte considerativa del DS N° 29527.

**2.-** El conocimiento pleno sobre el acaecimiento del Hecho Imponible, determina el momento de la emisión de la factura.

**3.-** El principio de proporcionalidad obliga a diferenciar entre el incumplimiento y el retraso en la emisión de la factura.

De la compulsa de antecedentes, se evidencia que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notificó al representante legal de BG Bolivia Corporation Sucursal Bolivia (BG Bolivia) con la **Orden de Verificación Externa OVE N° 7807OVE032 F-7531 de 12 de noviembre de 2007** (fs. 2 del anexo III de antecedentes administrativos), el cual se refiere al diferimiento de pago de impuestos, cuya facturación fue realizada con posterioridad al momento en que ocurrió el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), los que comprenden los periodos fiscales de enero a noviembre de 2002, y por el que se solicitó al entonces contribuyente, la presentación de duplicados de sus Declaraciones Juradas del IVA e IT, los Libros de Ventas IVA y notas fiscales de respaldo al debito fiscal IVA.

Efectuada la revisión de las facturas presentadas por el contribuyente por parte de la Administración Tributaria, a efectos de verificar si dichas ventas fueron facturadas en el mes en el que se produjo la transferencia de dominio por ventas de Crudo, Gas u activos fijos, se detectó que dichas operaciones fueron realizados en periodos posteriores respecto al mes en que se produjo el hecho generador, no habiéndose dado cumplimiento al

art. 4 inc. a) de la Ley Nº 843, para posteriormente emitirse la **Vista de Cargo Nº 7807-7807OVE032.047 de 29 de noviembre de 2007** (fs. 46 a 48 del anexo III de antecedentes administrativos), en la que se detectó que las Declaraciones Juradas presentadas por el contribuyente no se determinaron los impuestos conforme a Ley, estableciéndose de esta manera sus obligaciones tributarias del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2002, con la Deuda Tributaria por dichos impuestos, los cuales corresponden a accesorios por ventas diferidas en UFV's 1[illegible],935, importe que incluye mantenimiento de valor, intereses, y la sanción por Evasión fiscal, preliminarmente en el 50 % sobre el tributo omitido actualizado, concediéndosele el plazo de 30 días para la presentación de sus descargos.

No obstante, haberse presentado los descargos a la Administración Tributaria se pronunció la **Resolución Determinativa GSH-DTJC Nº 204/2007 de 27 de diciembre** (fs. 81 a 90 del anexo III de antecedentes administrativos), que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente en UFV's 131.673 equivalente a Bs. 169.437 del IVA e IT por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2002 por concepto de mantenimiento de valor, multa, intereses, sancionándose la conducta de BG Bolivia como Evasión Fiscal con el pago del 50 % del tributo omitido, determinado al 27 de diciembre de 2007 que alcanzó a Bs. 26.584 equivalente a UFV's 20.659; acto determinativo que fue objeto de recurso de alzada por parte de la empresa ahora demandante, el cual se resolvió con la emisión de la **Resolución de Recurso de Alzada STG/SCZ/RA Nº 064/2008 de 2 de mayo** (fs. 2[illegible] a 212 del anexo II del recurso jerárquico), que resolvió revocar parcialmente dicha resolución, fallo que fue objeto de impugnación por parte de la Administración Tributaria y el entonces contribuyente, resolviéndose el mismo en la vía jerárquica mediante **Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0430/2008 de 13 de agosto** (fs. 373 a 394 del anexo II del recurso jerárquico), que también revocó la mencionada resolución de alzada, modificando parcialmente la Resolución Determinativa en la parte referida a la Deuda Tributaria de los periodos fiscales enero, febrero, marzo y abril de 2002 por pago de Bs. 45.881 equivalente a UFV's 35.655 así como la sanción por Evasión Fiscal de Bs. 2[illegible].584 equivalente a UFV's 20.659 por haber prescrito y por el que mantuvo firme y subsistente la Deuda Tributaria en Bs. 123.778 equivalente a UFV's 96.190 por los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2002; determinación que produjo la interposición de la presente demanda contencioso administrativa, objeto de estudio.

Así relacionados los actuados procesales, se concluye lo siguiente:

**1.- Con relación a las interpretaciones contenidas en la parte considerativa del DS Nº 29537 de 23 de abril de 2008.**

La empresa demandante señala que esta norma de 23 de abril de 2008 es esclarecedora de la realidad fáctica de la facturación de venta de hidrocarburos, al reconocer que la naturaleza de los contratos de operación suscritos en el marco de la Ley Nº 3058 serían de tracto sucesivo o de ejecución sucesiva, en donde los cumplimientos se van escalonando con el tiempo, durante un lapso prolongado, y por el que se observa que la cuantificación del servicio deriva en el nacimiento jurídico de la contraprestación de la otra parte contratante, creando la obligación del pago acordado; que si bien esta norma fue emitida el año 2008, no

quiere decir que anteriormente no hubiera sido necesaria, reflejando el vacío jurídico que existiría hasta la entrada en vigencia de esta norma, señalando que este vacío no podría ser una razón para sancionar a BG, al no haber cumplido con procedimientos que aún no se encontraban establecidos.

Al respecto, debemos referirnos al **art. 19 de la Ley N° 1340** el cual señala que los convenios celebrados entre particulares sobre materia tributaria, en ningún caso serán oponibles al Fisco; de la misma forma el **art. 14 de la Ley N° 2492** establece que los contratos y convenios celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al Fisco; **a su vez se determina que las estipulaciones entre sujetos de derecho privado y el Estado, contrarias a las leyes Tributarias, son nulas de pleno derecho**.

De la revisión de antecedentes se puede establecer que los periodos fiscalizados por la Administración Tributaria fueron de la gestión 2002, trabajo tributario en la que se aplicó las normativas vigentes en ese entonces, a efecto de determinar los hechos que configuraron la facturación de la venta de hidrocarburos realizadas por la empresa BG Bolivia; no obstante, esta aclaración, dicha empresa pretende la aplicación del DS N° 29527 de 23 de abril de 2008; al respecto, este Tribunal observa que el mismo hace referencia al Impuesto al Valor Agregado (IVA) consignado en la Ley N° 843, **salvaguardando** dicha disposición **en sentido de que el hecho generador se perfecciona, en el caso de ventas de bienes a momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio;** asimismo, que **la obligación de emitir factura o documento equivalente surge en el momento en que se perfeccionan las circunstancias previstas por Ley para el acaecimiento del hecho generador del impuesto;** para luego **referirse a los contratos de operación suscritos en el marco de la Ley N° 3058**; empero, si bien este Decreto Supremo sostiene estas situaciones jurídicas descritas y un tratamiento especial respecto al IVA, no pueden ser contrarios a lo estipulado en la normativa tributaria vigente aplicada en ese momento, en función al principio de legalidad y tal como lo prevén los arts. 19 de la Ley N° 1340 y 14 de la Ley N° 2492.

Máxime si es la propia empresa demandante quien no busca la retroactividad del Decreto en cuestión, ni la aplicación directa sobre el presente caso, tal como lo señala en su demanda, por lo que esta pretensión está fuera de todo ámbito legal, al manifestar de manera textual: ***"De nuestra parte comunicamos que el DS N° 29527 en ningún momento ha sido esgrimido por BG como una norma de aplicación directa sobre el caso que nos ocupa, porque reconocemos que su entrada en vigencia inicia en un momento posterior a las gestiones fiscalizadas"*** y ***"que BG ha venido y seguirá sosteniendo que la Administración Tributaria por principio administrativo de proporcionalidad debe recoger los fundamentos reconocidos por este DS en cuanto a la necesidad de regular de manera específica la forma de facturación en el presente caso específicamente"*** (sic), fs. 103 vlta. y 104 de la demanda; manifestaciones y afirmaciones confusas que imposibilitan la comprensión cabal de su pretensión, puesto que por una parte manifiesta su intensión de aplicación como norma esclarecedora, y por otra la no aplicación directa de la misma; además, como se señala, los periodos objeto de fiscalización son de la gestión 2002, periodo de tiempo en el que no se encontraba vigente el DS N° 29527 de 23

de abril de 2008, razón por la cual es imposible su aplicabilidad, más aún si no se adecua a lo previsto por el art. 150 de la Ley N° 2492, siendo en este punto, correcta la aplicación normativa por parte de la autoridad demandada.

**2.- En cuanto al conocimiento pleno sobre el acaecimiento del Hecho Imponible, el cual determina el momento de la emisión de la factura.**

La empresa impetrante, manifiesta que el art. 12 de la Ley N° 843 exige que la enajenación sea realizada para posteriormente emitirse la factura, momento en que el Hecho Imponible se perfecciona conforme al art. 4 inc. a) de esta misma Ley, y que la base imponible está determinada por el precio neto de la venta consignada en la factura; que no puede exigirse que se emita factura cuando el contribuyente no tiene conocimiento pleno del perfeccionamiento del hecho imponible, haciendo la diferencia **entre hecho generador y hecho imponible**, actos que conducen a la emisión de la factura. El art. 38 de la Ley N° 1340 establece que en situaciones de hecho, se considera **ocurrido el hecho generador** y existentes sus resultados, desde el momento en que se han completado o realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos tributarios, como ser la emisión de la factura; que la venta de hidrocarburos tiene especiales características que la hacen diferente a la venta de otros bienes muebles, venta realizada a través de ductos de transporte para colocar el producto en el punto de entrega pactado con el comprador, venta que sería reconocida como de tracto sucesivo al ser una venta continua, y que hasta no producirse la conciliación mensual realizada por el transportista los primeros días del mes siguiente, no es posible conocer el volumen exacto de producto comercializado por parte de cada productor, no siendo posible conocer los volúmenes comercializados en dicho mes por parte de BG Bolivia hasta el fin de ese mes, citando la Resolución Administrativa de la Superintendencia de Hidrocarburos SSDH N° 0670/2001 en el marco del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por el DS N° 26116 de 16 de marzo de 2001.

Al respecto, debemos empezar señalando que el **hecho generador** es el presupuesto establecido por ley para tipificar el tributo y cuya realización genera el **nacimiento de la obligación tributaria**, es decir, es un hacer o un no hacer, mecanismo del cual se vale la ley para crear la **relación jurídico tributaria** con el sujeto pasivo, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto debido a que la norma basada en el principio de generalidad, no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene la denominación de **hecho imponible**, está comprendida como el **hecho económico considerado por la ley sustancial**, como elemento fáctico de la obligación tributaria, imputable a un determinado sujeto, causando de esta forma el nacimiento de la obligación; *en otras palabras, el hecho imponible se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas.*

Asimismo, tenemos que comprender que la obligación tributaria es el vínculo que se establece por Ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor (persona física o jurídica), cuyo objetivo es el **cumplimiento de la prestación tributaria**; de igual manera, debemos recordar que la obligación tributaria cuenta con elementos: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto (prestación pecuniaria) y el presupuesto de hecho (el hecho imponible).

En esta medida, se debe entender también que para efectos tributarios, la obligación de **expedición de la factura** consiste en entregar a quien se le presta el servicio o se le **enajena el bien**, el original de la misma con el llenado de los requisitos establecidos en la Ley; es así como la obligación de expedir factura se estipula con base en los principios de seguridad y certeza jurídica, convirtiéndose, en el factor fundamental, con el fin de constatar la existencia y cumplimiento del recaudo de los impuestos fundamentales para la hacienda pública, resultando indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el cual recae el gravamen, constituyéndose como fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo.

Así queda claro que en materia impositiva, la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que permite a la administración evitar, o al menos disminuir la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta, proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el Constituyente al Estado. **Por ello es importante que los obligados a expedir facturas lo hagan con las exigencias previstas en la ley**, y que los consumidores de bienes y servicios por su parte, cumplan con la obligación que les corresponde de exigirla, como un deber de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.
Con esta comprensión, debemos referirnos al hecho generador o imponible, consagrado en el **art. 37 de la Ley N° 1340**, al señalar que es el expresamente determinado por Ley, para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; éste concepto fundamental nace del principio de legalidad.

A su vez, el **art. 4 inc. a) de la Ley N° 843**, determina el **nacimiento del hecho imponible**, el cual señala que el mismo se **perfecciona, en el caso de ventas, sean estas al contado o al crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura**, nota fiscal o documento equivalente; de la misma forma, el **art. 5** de la precitada Ley tributaria, señala que constituye la base imponible, el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obra y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, **consignado en la factura**, nota fiscal o documento equivalente; normativa que se relaciona con el **art. 10** de dicha norma, al indicar que el impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 al 9, se liquidará y abonará –sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial– **por periodos mensuales**, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

Respecto al IT, el **art. 74 de la Ley N° 843** señala que se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el **periodo fiscal** por el ejercicio de la actividad gravada. Considerando al ingreso bruto

como el valor o monto total, en valores monetarios o en especie devengados en concepto de venta de bienes.
En ese entendido, en el caso de autos se tiene que la empresa demandante procedió a la venta de hidrocarburos y que conforme a los antecedentes del procedimiento administrativo, dicho espacio de tiempo objeto de verificación y/o fiscalización, sería de los meses de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2002, periodos de tiempo en el que de acuerdo a lo señalado precedentemente, determinó el nacimiento del hecho generador y/o imponible, conforme al art. 37 de la Ley Nº 1340, lo cual originó el nacimiento de la Obligación Tributaria, provocando aquella relación entre sujeto pasivo y el activo, vale decir, entre la empresa BG Bolivia y el SIN, esto con el simple propósito del cumplimiento de una prestación tributaria; en este sentido, añade a la normativa glosada líneas arriba, estos hechos de venta (hidrocarburos) debieron ser debidamente facturados dentro del periodo fiscal establecido por Ley, puesto que cuando se produce la transferencia de un determinado bien, tanto el vendedor como el comprador toman conocimiento directo y cierto de lo que se esta vendiendo y comprando, estableciéndose el monto que se esta pagando por el respectivo bien, bajo este parámetro, tomando la naturaleza jurídica del IVA los mismos debieron se declarados dentro del periodo mensual respectivo, así como el IT en previsión del art. 10 de la Ley Nº 843, **ya que la percepción del precio, hace que el hecho generador imponible se perfeccione periódicamente, por cuanto cada mes que se paga o percibe el precio, constituye un periodo fiscal sobre el que se factura o paga, goza de continuidad en el tiempo de tal manera que cada mes que se va cumpliendo el hecho generador dando nacimiento a la obligación tributaria.** En el caso de análisis no queda claro que este hecho generador nace al momento de la finalización del servicio del mes o el pago por el servicio del mes, en base al punto de medición del transporte del gas; porque de acuerdo a la Ley Nº 843, los hechos generadores, por ejemplo de enero, se debe facturar y pagar el impuesto en febrero; sin embargo, los impuestos en controversia fueron declarados con posterioridad a los periodos observados, aspecto que derivó en que la Administración Tributaria y consiguientemente la Superintendencia Tributaria General, determinen el diferimiento de dichos impuestos, por lo que no es evidente la falta de conocimiento del hecho generador, como una manifestación externa del hecho imponible, tal como lo alega la empresa demandante.
Ahora bien este hecho imponible que tiene como elemento fáctico el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de BG Bolivia, el cual configuró la mencionada relación jurídico tributaria, y por el que la empresa demandante, al vender dichos hidrocarburos, tenía la obligación de dar cumplimiento de los arts. 4 inc. a) y 5 de la Ley Nº 843, debiendo proceder al pago de los impuestos, respaldado con la emisión de la respectiva factura, dentro del periodo en el que se perfeccionó el hecho generador, para posteriormente presentar sus Declaraciones Juradas, normativa totalmente clara en su procedimiento respecto al tema de estudio en cuestión, no siendo por lo tanto evidente lo manifestado por la impetrante, al señalar que sería complicada la determinación del nacimiento del hecho generador, sin normas especificas que aclaren su tratamiento, y al manifestar que no fuera posible conocer los volúmenes comercializados en dicho mes por parte de BG Bolivia hasta el fin de ese mes, amparándose en la Resolución Administrativa de la Superintendencia

de Hidrocarburos SSDH N° 0670/2001 en el marco del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por el DS N° 26116 de 16 de marzo de 2001; resolución y disposición que conforme a los datos del proceso, no fueron objeto de discusión en sede administrativa, por lo que la interpretación y aplicación normativa por parte de la autoridad demandada, respecto a este punto de debate, fueron correctas.

**3.- En cuanto al principio de proporcionalidad, que obliga a diferenciar entre el incumplimiento y el retraso en la emisión de la factura.**

BG Bolivia, enfatiza que la jurisprudencia de la Superintendencia Tributaria General establece que cuando se presenta un diferimiento de impuesto por demora o retraso en la emisión de las facturas, corresponde solamente la aplicación de la actualización e intereses correspondientes, citando la RRJ STG-RJ-0044/2004, al no ser legales, razonables ni proporcionales los reparos establecidos contra dicha empresa, bajo el título de "**diferimiento**", ya que esta empresa solamente esperó hasta obtener todos los datos necesarios para la emisión correcta de las facturas, no aceptando el incumplimiento en la emisión de las mismas.

Al respecto, recordar que el principio de proporcionalidad alegado por la parte demandante, tiene que ver con la capacidad económica de los ciudadanos, principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional deben establecer cuotas tasas y tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.

Bajo este entendimiento, este Tribunal en función a los precitados fundamentos legalmente expuestos en los dos puntos de controversia que preceden, considera que la observación de las ventas de los periodos realizados por la Administración Tributaria, y consecuentemente analizados por la Superintendencia Tributaria General, fueron acordes a normativa tributaria, puesto que los mismos al ser observados en su diferimiento, permitió realizar el cálculo de accesorios de Ley, mantenimiento de valor e intereses, en previsión de la Ley N° 1340, por lo que la interpretación y aplicación normativa realizada en este punto por la autoridad demanda, fueron correctas.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada, no incurrió en conculcación de normas legales, efectuando una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicable, por lo que corresponde declarar improbada la demanda.

**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, consecuentemente deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0430/2008 de 13 de agosto.

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

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pedro Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015
SENTENCIA Nº 120 FECHA 24 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015
VOTO DISIDENTE: Dra. Norka Mercado Guzmán.

Abog. Sandra Mary Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA