*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

**SALA PLENA**

3-06-16
18:00

**SENTENCIA:** 143/2015.
**FECHA:** Sucre, 20 de abril de 2015.
**EXPEDIENTE Nº:** 58/2009.
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.
**PARTES:** Compañía Logística de Hidrocarburos Boliviana S.A. (CLHB) contra la Superintendencia Tributaria General.
**MAGISTRADO RELATOR:** **Pastor Segundo Mamani Villca.**

---

Pronunciado en el proceso contencioso administrativo seguido por la Compañía Logística de Hidrocarburos Bolivia S.A. (CLHB) contra la Superintendencia Tributaria General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 67 a 73, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008 de 28 de octubre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); Auto de admisión de fs. 76, respuesta de fs. 109 a 114, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** En mérito al testimonio de Poder Nº 031/2009 se apersona Miguel Ignacio Mardoñez Barrero, en representación de la Compañía Logística de Hidrocarburos Bolivia S.A. (CLHB), mediante memorial de fs. 67 a 73 de obrados, e interpone demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008 de 28 de octubre, con los siguientes argumentos:

**1.-** Como efecto de la notificación con la Resolución Determinativa Nº GSH-DTJC Nº 021/2008 de 6 de mayo, interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, que confirmó el acto administrativo recurrido, el mismo que luego de haber sido recurrido de Jerárquico, fue resuelto por la Superintendencia Tributaria General, a través de la Resolución STG-RJ/527/2008 de 28 de octubre, confirmó la Resolución STR/SCZ/RA 0083/2008 de 11 de agosto, acto administrativo que en su resolución no consideró la naturaleza de los servicios de almacenaje, despacho y transferencia de hidrocarburos que CLHB presta a la empresa PETROBRAS Refinación S.A., de manera continua, resultando que el perfeccionamiento de las obligaciones recíprocas entre la partes contratantes no siempre es mensual, sino que debido a las especificaciones del rubro se deben realizar conciliaciones permanentes para acordar el servicio prestado parcialmente, de donde surge el pago y la facturación, en este caso para determinar los hechos generadores del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), en base a contrato de tracto sucesivo. En el caso del IT se determinó sobre la base de los ingresos brutos devengados, que son las retribuciones totales obtenidas por los servicios, entendiéndose que entre tanto no se tenga retribución obtenida de una prestación de servicio no se configura el hecho generador del IT, por ende no se puede exigir el pago.

Es a partir del 14 de junio de 2007, que las empresas Compañía Logística Hidrocarburos Bolivia S.A. (CLHB) y Petrobras Bolivia Refinación S.A. (PBR) tuvieron conocimiento que el servicio prestado no formaba parte de la tarifa de transporte, lo cual significa que la base de cálculo es posterior, y dará nacimiento al hecho imponible, lo que supone que la obligación tributaria no se consolidó anteriormente, por recién tenerse los elementos esenciales determinantes de la cuantía de la obligación y la correspondiente disgregación del servicio bajo el concepto de Tarifa de Transporte, sostuvo.

**2.-** Por su parte, y considerando que el Impuesto a la Utilidad de las Empresas (IUE) toma como base para los posteriores ajustes fiscales los estados financieros de cada gestión, elaborados de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados, señala no fue posible considerar el ingreso por actividad de despacho en la gestión 2002, por cuanto el momento de la preparación de los estados financieros de dicha gestión no existían indicios de que se fueran a obtener beneficios económicos futuros para la empresa, y en consecuencia no correspondía reconocer activos ni ingresos por ese concepto en dicha gestión, aspectos que la Superintendencia Tributaria General no tomó en cuenta ni el descargo fundamentado.

**3.-** Refiere que la STG distorsionó el art. 8 de la Ley N° 2492, buscando la valoración de los "métodos de interpretación" admitidos en derecho, y ello acontece en casos en que expresamente no se encuentre normada la figura jurídica, haciendo valer el principio de realidad económica, en contra de una realidad objetiva y clara que es la obligación tributaria material, y que CLHB en diciembre 2002 no se encontraba aún alcanzada.

Expresa que la STG en su resolución, no tomó en cuenta la siguiente recomendación: i) Dictamen del Auditor Independiente, elaborado por Pricewaterhouse Coopers de 3 de febrero de 2003, que en su punto 3) se refiere a la nota 16 de los Estados Financieros por la cual se advierte que la CLHB se encontraba en proceso de conciliación de saldos; y que esta conciliación incluye el punto iii, definición del cronograma de pago de Impuestos, siendo que el Auditor Independiente, en ningún momento observó la existencia de pasivo de ninguna naturaleza.

Menciona que a fs. 952 del cuaderno de antecedentes, se encuentra la conciliación entre las empresas CLHB y Petrobras Refinación S.A., (PBR) remitiendo la factura N° 2990 de 17 de enero de 2006, en la que se consignan los montos adeudados por PBR de la gestión 2000 a la gestión 2004, por la suma de $us. 2.246.145 "Por servicios de despacho de productos desde Planta Vinculadas a Poliductos", cuya factura fue sustituida por la factura N° 3025 de 2 de febrero de 2006.

Manifiesta que CLHB durante la audiencia (fs. 165 a 168), realizó una exposición de los hechos acontecidos durante el proceso administrativo relacionando materialmente la prueba aportada, y que la STR no compulsó debidamente: Precisó que cursa a fs. 45 a 71 el contrato de Servicio firme de Transporte de Hidrocarburos Líquidos, suscrito entre la CLHB y PBR, reflejándose en ella que el servicio facturado es por Tarifa de Transporte Integral, que engloba todo tipo de actividad y que por ser regulada la

actividad amerita el descargo pleno por seguirse instrucciones precisas de la ex Superintendencia de Hidrocarburos. Continuó señalando que a fs. 85 a 96 cursa la Resolución Administrativa SSDH N° 0650/2007, de 14 de junio de 2007, emitida por el ente regulador observándose en ella los siguientes aspectos:

- PBR se negó desde los inicios de sus operaciones a cancelar a CLHB el servicio de despacho entre Plantas de Almacenaje de CLHB no conectadas por poliductos, al considerar que los mismos eran parte del servicio de transporte por ductos.

- CLHB consideró que la actividad de despacho corresponde al negocio de Almacenaje Comercial, y no de transporte por ser rubros diferentes, por ello dicho transporte debió ser autorizado y presupuestado por la SH como servicio externo y que el despacho de barcazas en la Planta de CLHB, ubicada en Puerto Villarroel, debe ser tomado como costos de almacenaje comercial.

- La SH definió Almacenaje Operativo de Almacenaje Comercial, a partir de la nueva Ley 3058 de Hidrocarburos, en su art. 58, que es posterior al transporte realizado el año 2002.

De lo cual, refiere que de acuerdo al Marco Regulatorio y al que se debe en primera instancia CLHB, es primigenio y originario de fuente administrativa directa para con el Estado, al tratarse de un bien jurídico definido como público; y que el propio Regulador mandaba a tomar los costos generados por los despachos desde las terminales no vinculadas a la red principal de transporte de hidrocarburos, dentro de la Tarifa de Transporte aprobada; y que jurídicamente en fecha 14 de junio de 2007, regula y define como INDEPENDIENTE.

**4.-** Respecto a los reparos del IVA e IT por Ventas Diferidas de Diciembre/2002, expresa que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008 de 28 de junio, no condice con los hechos reales, por tratarse de un servicio que es posteriormente disgregado y que en todo caso no se podría cobrar impuesto sobre impuesto, ya que por el servicio de "Tasa de transporte" ya se facturó, por tal motivo la Ley 843 no puede aplicarse ni interpretarse de manera tal que toda circunstancia es gravada dentro de un esquema regulatorio.

Expresa que las obligaciones impositivas bajo los contratos de tracto sucesivo por servicio de transporte por ductos, se han cancelado a la perfección, radicando el problema en que el Regulador en instancia administrativa falla y determina que se debe ampliar, desagregar y reclasificar un tercer servicio, para lo cual emerge una facturación diferente, por ser otro concepto, esto crea forzosamente un cierre y conciliación.

Acusa que la Superintendencia Tributaria General incurrió en error al observar la Resolución Administrativa SSDH N° 0650//2007, de 14 de junio, emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos, que bajo el esquema regulatorio, es la autoridad que valida todo servicio para que sea facturado, esquema que no permite que se presenten por el rubro especial

servicios a terceros, sino al contrario que se llegue a controlar totalmente todos los ítems y rangos de emisión de facturas, por lo cual es el esquema más cerrado para facturación. Señala A diciembre de 2002, señala la figura jurídica que obligase a facturar y pagarse impuestos no se encontraba expresamente normada; caso contrario haya emergido una multa por el regulador contra CLHB, al tratar este de facturar un hecho no normado.

Manifiesta que hubo violación de los derechos fundamentales al debido proceso y a la seguridad jurídica, por cuanto los argumentos expresados, no habrían sido analizados y resueltos por la autoridad ante quien se presenta la impugnación, lo contrario, no tendría sentido que el sujeto agraviado tenga que exponer sus fundamentos al momento de presentar un recurso, lo que no ocurrió –señala- en el caso presente, sin considerar que la existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio derecho, pues, la Legalidad como principio rector de un Estado de derecho viene a constituirse en el límite al ejercicio del Poder Público.

Para determinar qué actos administrativos son inválidos, debe conocerse previamente cuales son los requisitos de validez de dicho acto, de modo que su comparación pueda quedar expuestos los posibles vicios, no obstante de que éstos puedan gozar de la presunción de legitimidad, que en determinadas circunstancias y en atención al bien jurídico lesionado, la invalidez del acto deberá expresarse mediante la caducidad del mismo. En la especie sostiene que concurre el vicio del acto administrativo por Procedimiento, ya que las formalidades se encuentran establecidas por Ley, así de no aplicarse lo normado se está violando el derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica, y no respetar el debido proceso administrativo corresponde como primera sanción la nulidad o anulación del acto administrativo en cuestión.

Finalmente con relación a la calificación de la conducta, manifiesta que la STG mantuvo a través de su acostumbrado y mecánico procedimiento de calificar como evasión fiscal el accionar de la CLHB, sin que concurra la situación, y que se nombra en los arts. 114 y 116 de la Ley N° 1340, por no haberse probado que las posibles diferencias de apreciación (inmateriales) constituyan conductas, modalidades o formas manifiestamente (dolosas) que la CLHB hubiera adoptado para obtener beneficios fiscales.

Con estos argumentos, la empresa demandante solicita que en resolución sea declarada probada la demanda, y determinar expresamente anular obrados por los vicios con que ha sido emitida la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008, o alternativamente dejar sin efecto la misma y la Resolución Administrativa STR/SCZ/RA 0083/2008, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional de Santa Cruz.

**CONSIDERANDO II**: Que admitida la demanda por decreto de fs. 76, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Rafael Rubén Vergara Sandóval en su condición de Superintendente Tributario General a.i. de la STG, quien contesta negativamente por

memorial presentado el 19 de mayo de 2009, cursante a fs. 109 a 114 de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que fueron claramente expuestos, señalando además:

**1.-** Con relación a los reparos por el IVA e IT, por ventas diferidas en el periodo diciembre de 2002, los arts. 37 y 38 numeral 1) de la Ley N° 1340, definen el hecho generador y el momento en que se perfecciona.

**1.1.-** Por su parte el art. 4 inc. b), 10 y 77 de la Ley N° 843, respecto al IVA e IT aclaran que el hecho imponible se perfeccionará en los contratos de prestación de servicios, cualquiera fuera su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En cuanto al periodo fiscal de liquidación, precisa que se liquidará y abonará sobre la base de una declaración jurada efectuada en formulario oficial, por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

Los contratos de tracto sucesivo son una modalidad de contrato no elegida por las partes; la función económico social que persiguen, la naturaleza del suministro o el servicio que acuerdan, imponen el carácter sucesivo del contrato, es decir, la función económico social del contrato obliga a una duración sostenida en el tiempo, con la cual las partes satisfacen las necesidades que los indujo contratar, por cual razón la relación contractual se puede dilatar o sostener en el tiempo. De ahí que en los contratos de tracto sucesivo la duración es un elemento causal, la duración sostenida y periódica de las prestaciones es, justamente, lo que induce a las partes a efectuar esa modalidad de contrato, pero respecto a la obligación tributaria, a decir del art. 10 de la Ley N° 843, el periodo de liquidación es mensual, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal, por consiguiente los impuestos deben ser cancelados en los plazos y la forma que establece la citada norma tributaria, con respaldo de la emisión de la factura correspondiente, lo que fue incumplida por CLHB, por cuanto no se han emitido las facturas en el mismo periodo fiscal en que se prestó el servicio, siendo por tanto que la Administración Tributaria adecuó su accionar, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 58, 59 y 60 de la Ley N° 1340, y los arts. 10 y 77 de la Ley N° 843, procediendo a liquidar los accesorios de ley, para el IVA e IT, considerando el pago diferido del impuesto determinado para cada periodo fiscal hasta la emisión de la resolución determinativa impugnada de alzada, estableciendo un reparo por el IVA e IT del periodo diciembre 2002 y del IUE por la gestión 2002, un total de UFV´s 2.084.523 equivalente a Bs. 2.799.118 y en concepto de multa, por la conducta calificada de Evasión Fiscal, la suma de UFV´s 508.060.- equivalente a Bs. 682.228.

**1.2.-** Con relación al IT, expresa que conforme dispone el art. 74 de la Ley N° 843, el impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, independientemente de que haya sido cobrados o no, es decir, sobre los ingresos brutos devengados.

**1.3.-** Respecto a los efectos de la Resolución Administrativa SSDH N° 0650, de 14 de junio de 2007, emitida por el ente regulador, precisó que al

no constituir fuente del Derecho Tributario, no corresponde su consideración, siendo por el contrario evidente que CLHB prestó servicios de despacho a Petrobras Bolivia Refinación (PBR), en la gestión 2002, por los cuales emitió la Factura N° 3025 el 2 de febrero de 2006, se establece que tanto el IVA como el IT fueron diferidos hasta la declaración de los mismos en el periodo fiscal febrero 2006, siendo correcto la liquidación de los accesorios practicada por la Administración Tributaria.

**2.-** Sobre el IUE señaló que de conformidad a lo dispuesto por el art. 36 de la Ley N° 843, se aplica sobre las utilidades resultantes de los estados financieros al cierre de cada gestión anual, por lo que al evidenciarse que CLHB tuvo utilidades en la gestión 2002, debieron ser declaradas en dicha gestión.

Por su parte el art. 46 de la Ley N° 843, para efectos de liquidación del IUE, los ingresos y gastos deben ser considerados en el año en que termine la gestión fiscal en la cual se hayan devengado, por ello los Estados Financieros en la gestión 2002, incumplen con la normativa legal citada, por no incluir en su elaboración los ingresos por servicios de despacho, no habiéndose liquidado por parte de la empresa demandante de acuerdo con la normativa tributaria aplicable.

Con relación al argumento que no existía indicios de obtener beneficios económicos en la gestión 2002, señala que el propio contribuyente, al emitir la factura N° 3025 el 2 de febrero de 2006, de donde emergen los ingresos no declarados, reconoce que los servicios de Despacho de Productos fueron prestados a PBR en la gestión 2002.

**3.-** Sobre la calificación de la conducta del contribuyente, precisa que conforme a las previsiones del art. 114 de la Ley N° 1340, la evasión se configura mediante la acción u omisión que no constituya defraudación, determinando una disminución ilegitima de los ingresos tributarios, consecuentemente se tiene que la CLHB incurrió en la contravención de evasión, que se configuró sin la concurrencia necesaria de acciones manifiestamente dolosas o delictuales, en este caso, al haber omitido el pago de los tributos correspondiente a la gestión y periodo 12/2002 en los plazos dispuesto por la Ley.

**4.-** Finalmente respecto a la presunta vulneración de los derechos fundamentales al debido proceso y a la seguridad jurídica, precisa no ser evidentes, por cuanto se analizó y compulsó las cuestiones y argumentos planteados por el actor. Por otra parte señala que el demandante ejerció de manera plena e irrestricta de su derecho a la defensa, no siendo evidente por tanto la vulneración del derecho al debido proceso, mucho menos generó la resolución impugnada inseguridad jurídica a la empresa demandante, constituyéndose ésta en el fundamento de su contestación, que con los argumentos allí contenidos solicita se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Compañía Logística de Hidrocarburos Boliviana S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008, de 28 de octubre, emitida por la Superintendencia Tributaria General.

**CONSIDERANDO III:** Que así vistos los antecedentes del proceso, la

fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra 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 administrativa que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de no haber la Superintendencia Tributaria General analizado y compulsado las cuestiones y argumentos planteados por el demandante, lo que conllevaría a la violación del derecho a la defensa y debido proceso, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: *Si la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008 de 28 de octubre, aplicó e interpretó correctamente la legislación tributaria sobre: a) reparos del IVA e IT por ventas diferidas en periodo fiscal diciembre del 2002; b) Ingresos de la gestión 2002 facturados en la gestión 2006; y c) la calificación de la conducta del contribuyente de evasión fiscal.* En ese marco y de la compulsa de los datos procesales, así como de los anexos, se llega a las siguientes conclusiones:

**1.-** La Administración Tributaria a través del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de la Compañía Logística de Hidrocarburos Bolivia S.A. (CLHB), relativas al IVA e IT periodo diciembre/2002, solo con relación a los accesorios previstos por Ley, por haber diferido el pago de los citados impuestos en el periodo del acaecimiento del hecho generador, incluyéndola en la facturación posterior al momento en que ocurrió el hecho impositivo, así como del IUE correspondiente a la gestión 2002 (periodo enero a diciembre), que concluyó con la emisión de la Vista de Cargo N° 7808-0007OFE0062.007/2008 de 11 de febrero de 2008, y posterior determinación de las obligaciones tributarias a través de la Resolución GSH-DTJC N° 21/2008 de 6 de mayo, estableciendo una obligación impositiva de 2.084.523 UFV equivalentes a Bs. 2.799.118 que comprende al mantenimiento de valor, multa e intereses de la deuda calculada, y en aplicación de la Ley 1340, calificó la conducta del contribuyente CLHB como evasión, sancionándose con un importe de Bs. 682.228.

Notificada con la resolución determinativa citada, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, quien resolvió mediante Resolución STR/SCZ/RA 0083/2008 de 11 de agosto, confirmando la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 021/2008 de 6 de mayo, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, quedando firmes y subsistentes las obligaciones tributarias establecidas en contra del contribuyente CLHB.

Ante éste hecho, la Compañía Logística de Hidrocarburos Bolivia S.A. interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución STG-RJ/0527/2008 de 28 de octubre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, que confirmó la Resolución STR/SCZ/RA 0083/2008 de 11 de agosto, dando origen a la demanda

contencioso administrativa.

**2.-** Ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la empresa demandante, por la intervención de la STG en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

**2.1.-** Nuestra legislación en general se encuentra sustentada en los principios constitucionales, garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en la CPE, que son los fines y funciones esenciales del Estado, así se tiene del art. 9. I num. 4) de la CPE, por ello ésta norma en su art. 410 establece, que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa y todas las personas naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidas a la presente Constitución, por ello, el cumplimiento de los principios, derechos y garantías constitucionales es imperativo.

Por determinación del art. 164. II de la CPE, en correspondencia con el art. 3 de la Ley N° 2492 CTb, en el marco del principio de publicidad de las leyes, nadie por ningún motivo puede aducir el desconocimiento de la Ley, desde el día de su publicación en el órgano oficial que tenga el Estado. En tal sentido señala: *"La ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia" "Las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa".*

El art. 5. I de la Ley N° 2492 CTb, establece como fuentes del derecho tributario la prelación normativa: La Constitución Política del Estado, las Leyes, los Decretos Supremos y las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación y competencia. Debido a las modificaciones al Sistema Tributario Nacional, se ordenó el Texto de la Ley N° 843, de Reforma Tributaria, agrupándose todas las normas sobre la materia en una compilación.

Por determinación del art. 22 de la Ley N° 1340, la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, denominada sujeto pasivo, puede ser quien tenga la calidad de deudor o bien de responsable, sea persona natural o colectiva, denotándose además el sentido amplio que para el artículo tiene el termino de responsable, por cuanto ser sujeto de la obligación jurídico tributaria significa ser sujeto de una obligación de pago, sea por deuda propia o ajena, en ciertos casos.

En ese contexto, el art. 4 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado) establece que el hecho imponible se perfeccionará: *b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquier fuera 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".*

Por su parte el art. 10 del citado cuerpo legal refiere que: "*el impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 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.*".

Por disposición del art. 36 de la Ley N° 843, se crea un Impuesto sobre la Utilidad de las Empresas, aplicable en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

El art 74 de la Ley N° 843 establece 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.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total en valores monetarios o en especie devengados en concepto de venta de bienes; retribuciones totales obtenidas por los servicios, retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas.

En las operaciones realizadas por contribuyentes, que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el periodo fiscal.

A decir del art. 77 del citado cuerpo legal, el impuesto se determinará aplicando la tasa general establecida en el art. 75 a la base de cálculo determinada por el art. 74 de la presente Ley.

De las normativas glosadas precedentemente e ingresando al desarrollo de las controversias, se establece:

**a).-** Respecto a que la resolución administrativa impugnada no consideró la naturaleza de los servicios que CLHB S.A. presta a Petrobras Refinación S.A., de naturaleza continua o tracto sucesivo, y que la facturación surge en función de lo conciliado y no necesariamente es mensual, para determinar los hechos generadores del IVA e IT, corresponde precisar que de conformidad a lo dispuesto por el art. 38 de la Ley N° 1340 num. 1), considera ocurrido el hecho generador, y existentes sus resultados: 1 En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos tributarios que normalmente corresponde.

La Ley N° 843 (Texto Ordenado), establece en sus arts. 4 inc. b), 10 y 77, que en los contratos de prestación de servicios, cualquiera fuera su naturaleza, el hecho imponible se perfecciona, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación del servicio, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. Respecto al periodo fiscal de liquidación las normas tributarias señaladas supra, precisa que 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 tratamiento de las obligaciones tributarias en los contratos de tracto sucesivo, o cualesquiera fuera su duración del acuerdo entre partes, el art. 10 de la Ley N° 843, refiere que el periodo de liquidación es mensual, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal, efectuada en base a una declaración jurada en formulario oficial, considerando el ultimo digito del número del NIT, y el ultimo día siguiente al de la finalización del mes al que corresponde.

En autos si bien el contrato suscrito entre CLHB y Petrobras Refinación S.A., establece una relación comercial que es válida, no se debe perder de vista que de conformidad al art. 19 de la Ley N° 1340 el contrato no es oponible al Estado, por lo que el contrato de tracto sucesivo realizado por ambas empresas, es una decisión de partes que ciertamente no importa el incumplimiento de los arts. 4 inc. b), 10 y 77 de la Ley N° 843, referido al hecho generador del servicio prestado.

Las conciliaciones permanentes para acordar el precio del servicio prestado parcialmente, y que el pago y la facturación surjan en función de lo conciliado al que hace alusión el demandante, no constituyen un fundamento válido para no liquidar el tributo en el mes producido el hecho generador y cancelar en los plazos y forma que señala las normas tributarias citadas precedentemente, consiguientemente las facturas observadas correspondientes al mes de diciembre de 2002, fueron emitidas en el mes de enero de 2003, vale decir, en un periodo posterior (fs. 1.571 papel de trabajo), y no en el periodo en el que se prestó el servicio, denotándose incumplimiento del contribuyente CLHB, concluyéndose que la entidad demandada obró correctamente al confirmar la liquidación efectuada de conformidad a los arts. 58, 59 y 60 de la Ley N° 1340, tanto para el IVA como para el IT.

Así también, respecto a la pretensión de la actora en sentido que mientras no existan retribuciones obtenidas a consecuencia de una prestación de servicio, no se configura el hecho generador del IT, por en ende no corresponde el pago de las disposiciones legales referidas supra, toda vez que el art. 74 de las Ley N° 843 dispone que "*El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada*". Por su parte el art. 77 de la Ley N° 843, dispone que: "*El impuesto resultante se liquidará y empozará -sobre la base de declaración efectuada en el formulario oficial- por periodos mensuales, construyendo cada mes calendario un periodo fiscal*", correspondiendo el reparo por el IT determinada por la Administración Tributaria y confirmada en la resolución impugnada.

**b)**.- Respecto a la segunda controversia, referida a los ingresos de la gestión 2002 facturados en febrero de 2006, por haber tomado conocimiento de que esos ingresos no forman parte del Costo de la Tarifa de Transporte, precisar que la Resolución Administrativa SSDH N° 0650/2007, de 14 de junio, emitida por la SH dentro del trámite seguido por la CLHB sobre aspectos inherentes al servicio que prestó a Petrobras Refinación S.A., no puede constituir argumento ni justificación para incumplir con las obligaciones tributarias o fiscales, mucho menos alegar falta de norma expresa, por tal motivo no estaba alcanzada por los tributos y solo a partir del 14 de junio de 2007, fecha de conocimiento de la

Resolución SSDH N° 0650/2007, afirmación que por el contrario constituye un reconocimiento que CLHB, prestó servicios de despacho a PBR, en la gestión 2002, por un importe total de Bs. 4.752.546 (fs. 1.754 de antecedentes administrativos) emitiéndose para el efecto la factura N° 3025 el 2 de febrero de 2006 (fs. 958 V cuerpo antecedentes administrativos), evidenciándose que la declaración del IVA e IT fueron diferidos hasta el periodo febrero 2006.

En el marco de la actualización de las deudas tributarias y accesorios, los arts. 58 y 59 de la Ley N° 1340, establece un régimen de actualización automática, sin necesidad de actuación alguna por parte del ente acreedor. Cuando los tributos, sus anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones, multas e intereses, se cancelen con posterioridad a la fecha fijada por los respectivos vencimientos, la deuda resultante se actualiza por el lapso transcurrido desde dicha fecha hasta aquella en que se efectuó el pago. De corresponder la actualización de intereses por no haber sido pagados juntamente con el tributo, se entenderá por fecha de vencimiento, a los fines del cálculo de la misma, la fecha de ingreso del tributo, total o parcial, efectuado fuera del término. La actualización integrará la base para el cálculo de las sanciones y accesorios previstos en el Código Tributario (Ley N° 1340).

La norma dispone que en caso de no satisfacerse en término la obligación tributaria, surja de pleno derecho el interés que tiene carácter indemnizatorio. Se prevé también la situación de la depreciación monetaria que en materia de obligación afecta con mayor incidencia al acreedor de las mismas, por esta razón es que el Código a través del art. 59 de la Ley N° 1340, legisla sobre la actualización monetaria del valor de sus créditos dinerarios, siendo su actualización automática de los saldos a favor del Fisco y de los particulares, independientemente que exista o no determinación de la Administración o de los contribuyentes, procediendo siempre que se hubiera pagado fuera del término. Se contempla también el mantenimiento de valor de los intereses que no sean pagados juntamente con el impuesto, tomando en cuenta la fecha de pago del impuesto fuera del término sea este parcial o total, tomándose en cuenta que tanto los accesorios como sanciones están sujetos al mantenimiento de valor, habiendo obrado correctamente la Administración Tributaria al efectuar el cálculo de los accesorios, y confirmado en la resolución impugnada.

**c).**- Con relación a la tercera controversia sobre ***la calificación de la conducta del contribuyente de evasión fiscal***, corresponde señalar que el art. 114 de la Ley N° 1340, dispone: *"incurre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegitima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales"*. Por su parte, el art. 116 de la Ley N° 1340 refiere: *"el delito de evasión será penado con una multa del 50% del monto del tributo omitido, actualizado de acuerdo a lo establecido en el presente Titulo. Esta sanción se sujetará al tratamiento que se dispone en el Artículo 90 de este Código."*.

Excluye y elimina la disposición legal a la defraudación y al contrabando, al señalar que la evasión está íntimamente ligada a una conducta ilícita, porque el art. 114 citado, refiere a la "*disminución ilegítima*" de los ingresos

tributarios, o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales. Esta conducta no tiene las características del fraude, pues se estaria a la situación de defraudación, siendo por tanto la característica de esta infracción la omisión de pago.

Como se tiene establecido, la calificación de la conducta del contribuyente, establecida inicialmente por la Administración Tributaria y confirmanda en recursiva de alzada y jerárquica, se acomodó a las previsiones de los arts. 114 y 116 de la Ley N° 1340, al haberse evidenciado en el procedimiento determinativo la existencia de un impuesto que no fue cancelado en el plazo de su vencimiento, materializándose de esta forma la conducta omisiva de CLHB como evasión.

Sobre los ingresos facturados en la gestión 2006 y no declarados en el IUE de la gestión 2002, emergente de los servicios de Despacho prestados a PBR, que no fueron incluidos en los Estados Financieros en la gestión señalada, por haber sido facturados en febrero de 2006, corresponde señalar que de conformidad a lo dispuesto por el art. 36 de la Ley N° 843, en correspondencia con el art. 35 del DS N° 24051, el IUE es aplicado sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual, que deben ser elaborados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para efectos de liquidación del referido impuesto, a decir del art. 46 de la Ley N° 843 dispone que los ingresos y gastos deben ser considerados en el año en que termine la gestión en la cual se han devengado, siendo en la especie evidente que los Estados Financieros de la gestión 2002, incumple con la normativa legal citada, habiendo por consiguiente la entidad demandada y la Administración Tributaria por su turno, establecido correctamente el impuesto omitido del IUE, cuya obligación fiscal tiene su origen en la factura N° 3025, de donde emergen los ingresos no declarados.

Del análisis precedente, éste Tribunal concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0527/2008 de 28 de octubre, que tiene respaldo en el Informe Técnico-Jurídico STG-IT-0527/2008 de 27 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**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 contencioso administrativa de fs. 67 a 73, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0527/2008 de 28 de octubre, emitida por la Superintendencia General Tributaria, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir votos disidentes.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Rómulo Calle Mamani
**DECANO**

Antonio Guido Campero Segovia
**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
**MAGISTRADO**

Rita Susana Nava Durán
**MAGISTRADA**

Norka Natalia Mercado Guzmán
**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina
**MAGISTRADA**

Abg. Secretario de Sala Plena del Supremo
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015
SENTENCIA Nº 143 FECHA 29 de abril
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015
Dr. Jorge I. von Borries Méndez
Dr. Fidel M. Tordoya Rivas.
VOTO DISIDENTE:

Abg. Secretario de Sala Plena del Supremo
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA