



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SP 213
6R3 - 0014/22 - 0002/2009

07-02-16

18:03

SALA PLENA

INFORME N° 20/16 (01-02-16)

J.R. N° 509 (03-02-16)

99

SENTENCIA: 174/2015.
FECHA: Sucre, 20 de abril de 2015.
EXPEDIENTE N°: 67/2009.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: TOTAL E&P BOLIVIE (TEPBO) contra la Superintendencia Tributaria General.
MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Total E&P Bolivie Sucursal Bolivia contra el Superintendente Tributario de General a.i. actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 78 a 84, subsanada a fs. 131, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre de 2008; la respuesta de fojas 157 a 160 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que Total E&P Bolivie Sucursal Bolivia (TEPBO), representada legalmente por Rodrigo A. Henríquez Essmann, se apersona e interpone demanda contencioso-administrativa, argumentando:

Que como producto del proceso de fiscalización según Orden de Verificación Externa - OVE N° 7807OVE031, fueron notificados con el Informe GSH/DFSC/INF. N° 098/2008 y la Vista de Cargo N° 7808-7807OVE031.011/2008, por los que la Administración Tributaria estableció que habría existido un "diferimiento" en la facturación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las transacciones (IT) correspondiente a los meses de abril a septiembre 2007, respecto de la retribución obtenida por TEPBO como titular de los contratos de operaciones petroleras suscritos con Yacimiento Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) en los Bloques San Alberto y San Antonio, determinando la Administración Tributaria la deuda de Bs. 1.596.740 equivalentes a 1.227.949 UFV's., que incluye los accesorios, mantenimiento de valor, intereses y multa, calculada al 31 de enero de 2008, habiendo sido notificados posteriormente con la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 022/2008, en la que sin mayor análisis ni fundamento técnico razonable, se estableció el monto de la deuda tributaria en Bs. 1.593.399 o 1.186.183 UFV's, incluyendo accesorios y multa con corte al 7 de mayo de 2008, deuda que redujo por los montos que TERPBO decidió conformar y pagar; situación ante la que interpusieron recurso de alzada que por Resolución STR/SCZ/RA 0084/2008 confirmó la Resolución Determinativa y luego recurso jerárquico, ratificándose en la Resolución STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre de 2008, los criterios técnicos erróneos.

Con respecto a los contratos suscritos por TEPBO con YPFB, la Ley N° 3058 ha dejado establecido en su art. 66 que: "una vez iniciada la producción, el titular está obligado a entregar a YPFB la totalidad de los hidrocarburos producidos...", refiriendo el art. 77 que en dichos contratos de operación: "... el titular ejecutará con sus propios medios y por su exclusiva cuenta y riesgo, a nombre y en representación de YPFB las operaciones correspondientes a las actividades de exploración y explotación

de hidrocarburos...”, disponiendo el art. 78 que el titular será retribuido “...por los servicios de operación, con un porcentaje de la producción...”, por lo que los titulares de los contratos de operación se constituyen en prestadores de servicios que son pagados por una contra prestación denominada retribución, conformada por los costos recuperables aprobados por YPFB más la utilidad prevista.

A fin de establecer con precisión las implicancias en relación con el IVA e IT de los ingresos derivados de tal retribución, corresponde caracterizar adecuadamente la actividad realizada por esta empresa, ya que la cláusula 15. 1 del contrato suscrito y aprobado por el Congreso Nacional mediante Ley N° 3644, señaló como obligación del titular “conducir las operaciones petroleras de forma continua” conforme las leyes aplicables, las prácticas prudentes de la Industria, planes de desarrollo, programas de trabajo y presupuestos aprobados por YPFB; en ese sentido la doctrina tributaria considera que los servicios, salvo casos puntuales de ejecución, implican el transcurso de un cierto período de tiempo a lo largo del cual se ejecutara la prestación, constituyendo regla, en los caso de prestaciones de servicios, los contratos de ejecución continua o sucesiva, refiriendo a fin de aclarar que la doctrina refiere que existen contratos en los que la prestación es única, pero requiere del transcurso de un determinado período de tiempo a objeto de la obtención del resultado, mientras que en el caso de los contratos de ejecución continua o tracto sucesivo, la prestación se ejecuta de manera periódica y continua en el tiempo, siendo la dilatación condición necesaria para satisfacer el interés de las partes que contrataron, por lo que el factor tiempo no opera solo como un medio para el logro de un resultado sino un elemento esencial que hace que la prestación sea efectivizada y generar el beneficio consiguiente. En el primer caso se encuentran los contratos de obra propiamente dichos (arrendamiento de obra), en los que para cumplir con la prestación se le concede al ejecutor de la obra todo el tiempo que sea necesario para su realización con las características pactadas, cual es el resultado de la otra parte al contratar al contratista; en el segundo caso encontramos al arrendamiento de servicios, en los que la prestación a cargo del prestador se produce de manera continua, la duración es tolerada por las partes (a la espera de un resultado) sino que es requerida por las mismas, ya que el beneficio obtenido está en relación con dicha duración; concluyendo de manera inicial y sin lugar a dudas que los servicios de operación prestados por los titulares de los contratos de operación, son de tracto sucesivo, ya que el beneficio del contratante se verifica de manera continua en el tiempo sin que sea relevante la finalización del servicio, que ocurrirá al vencimiento del término de vigencia del contrato, habiendo la Administración Tributaria, la Superintendencia Tributaria Regional y Superintendencia General, expresando su acuerdo en que la actividad desarrollada por TEPBO, en el marco de estos contratos de operación es de tracto sucesivo, característica relevante a la hora de establecer el perfeccionamiento del hecho generador del IVA e IT.

Añade que como la retribución obtenida por los titulares de los contratos de operación por la realización de actividades petroleras en el país, constituye una remuneración por la prestación de servicios de tracto sucesivo, de acuerdo con el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, el hecho imponible del IVA se perfecciona en el caso de los contratos de obra o de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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, el que fuere anterior, en todos los casos el responsable deberá emitir obligatoriamente la factura, nota fiscal o documento equivalente, refiriendo el párrafo segundo del art. 4 del Decreto Supremo (DS) N° 21530 que en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago, previniendo el tercer párrafo de dicha norma que el hecho imponible también nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, o a la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio. Sobre el IT, el art. 2 inc. d) del DS N° 21532 refiere que el hecho imponible se perfecciona *"en el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza, en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero"*; en el caso, sería absolutamente imposible aplicar el argumento de la Administración Tributaria y ratificado por las Superintendencias Regional y General, es decir emitir las facturas al finalizar cada mes con carácter previo a las conciliaciones de YPFB al no contar en dicho momento con elementos ciertos para determinar la base imponible de los impuestos, condición *sine qua non* para declararlos.

Añade que la resolución impugnada contiene argumentos erróneos, pues si bien en el párrafo xvi del punto IV de la fundamentación técnico jurídica, señala que las circunstancias materiales de la Ley N° 843 prevé que el nacimiento del hecho imponible y el período de liquidación del IVA e IT están contemplados en los arts. 4 inc. b), 10 y 77 y que en los contratos de prestación de servicios el hecho generador se perfecciona, cualquiera fuera su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial de precio, el que fuera anterior, señalando en cuanto al período de liquidación que se liquidará y abonará sobre la base de la declaración efectuada en formulario oficial por períodos mensuales, constituyendo cada mes un período fiscal, en el párrafo X refiriéndose a los contratos de ejecución sucesiva o tracto sucesivo cualquiera fuera la duración del acuerdo entre partes el art. 10 de la Ley N° 843 es suficiente claro al disponer que el período de liquidación es mensual, afirmación con la que no se encuentran de acuerdo al responder a una errónea interpretación, ya que de acuerdo a nuestra normativa el hecho generador para todos los contratos de prestación de servicios incluso de tracto sucesivo, se encuentran en una disposición cual es el art. 4 inc. b) de la Ley N° 843 y no en el art. 10 de dicha Ley, norma que indica que todos los hechos generadores ocurridos en un período fiscal (en esa caso mes) deberán ser declarados en el mismo, lo que no implica que para los servicios de tracto sucesivo existen períodos de corte mensual, pues de ser así todos los servicios deberían ser declarados mensualmente sin tomar en cuenta si se ha producido o no el hecho generador (finalización del servicio, pagos parciales, pago total o facturación lo que ocurra primero), elementos que permiten el impuesto sobre base cierta, sino que se utilizaría erróneamente violando toda la estructura del sistema tributario boliviano, una base presunta que prorratee el precio total del servicio entre los meses de prestación cuando la realidad económica y tributaria podría ser totalmente diferente; en el

presente caso el hecho generador nació a tiempo de la emisión de la respectiva factura independientemente de que el pago se realizara o no, ya que los ingresos por la retribución de la prestación de servicios de operación se devengaron a tiempo de la determinación de los honorarios y respectiva facturación independientemente de que dichos honorarios se hubieran o no pagado.

En el párrafo ii de la resolución impugnada se analiza la aplicación del DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, que literalmente señala que la naturaleza de los contratos de operación suscritos en el marco de la Ley N° 3058, son de tracto sucesivo o de ejecución sucesiva, donde el cumplimiento se va escalonando en el tiempo, durante un lapso prolongado y se observa que la cuantificación del servicio deriva en el nacimiento jurídico de la contraprestación de la otra parte contratante, estableciendo en su considerando sexto que el art. 10 de la Ley N° 843 hace referencia a la periodicidad mensual para el pago del IVA sin referirse específicamente al nacimiento de la obligación en el caso de los servicios de tracto sucesivo que por su naturaleza corresponden a una regulación especial, coincidiendo con el criterio de su representada, que reconoce que los contratos de operación son de tracto sucesivo sin que la normativa tributaria contemple disposiciones específicas en relación al hecho generador para este tipo de contratos, considerando la resolución recurrida que dicha argumentación se basa en la parte justificativa y expositiva y no en la parte dispositiva de dicho decreto, cuando la parte justificativa establece precisamente el marco fáctico y normativo.

En el supuesto negado de que el diferimiento hubiera existido como se argumentó, se debió determinar el IVA en aplicación de los arts. 7 al 9 de la Ley N° 843, es decir aplicar contra el débito fiscal los créditos fiscales correspondientes, lo que en el presente caso derivaría en una disminución del crédito fiscal (saldo a favor) y no en un impuesto omitido (concepto principal del cual se derivan los accesorios), por lo que ante la inexistencia de tributo omitido no podría hablarse de accesorios como erróneamente determina y liquida la Administración Tributaria y se confirma en los recursos de alzada y jerárquico, así como tampoco podría calificarse la conducta como omisión de pago al ser tres las conductas que abarca esta contravención: 1) no pagar o pagar de menos la deuda tributaria; 2) no efectuar las retenciones tributarias previstas por ley, y 3) obtener indebidamente beneficios y valores fiscales, por lo que en el supuesto negado de que el "diferimento" hubiera existido se debió proceder a determinar el IVA en aplicación de los arts. 7 al 9 de la Ley N° 843, lo que derivaría en una disminución del crédito fiscal sin que pueda sostenerse la existencia de deuda tributaria al no existir tributo omitido y menos accesorios y multas, tal como errónea y sesgadamente se interpretó. Por lo manifestado solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución del recurso Jerárquico impugnada, y como consecuencia se revoque la Resolución del recurso de alzada STR/SCZ/RA N° 0084/2008 y la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N° 022/2008.

CONSIDERANDO II: Citada la Autoridad de Impugnación Tributaria, con la provisión citatoria emitida por la extinta Corte Suprema de Justicia (fs. 135 a 154), presenta contestación negativa a la demanda (fs. 157 a 160) en base a los siguientes argumentos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

De acuerdo con los arts. 38.1 de la Ley N° 1340, 4 inc. b), 10 y 77 de la Ley N° 843 el tratamiento tributario sobre las actividades petroleras prestadas por los titulares de los contratos de operación, constituye una modalidad contractual en la que las partes no eligen que sea de tracto sucesivo, ya que la función económico social que persigue, la naturaleza del suministro o servicio que acuerda, impone el carácter sucesivo del contrato, por lo que la continuidad y periodicidad del servicio es una condición imprescindible y esencial para que las partes o por lo menos para que una de ellas satisfaga el interés económico social que las movió a celebrar el contrato, siendo su duración un elemento causal, por ser sostenida y periódica; en el caso, las facturas observadas corresponden a operaciones hechas en los períodos "mayo a junio 2007", pero la facturación y declaración jurada fue realizada en los períodos agosto a septiembre 2007, 3 meses después de entregada la producción a YPFB como se evidencia en las facturas, libros de ventas IVA y declaraciones juradas sin considerar que la producción corresponde a los períodos mayo y junio 2007, ya que los hechos generadores del IVA e IT se perfeccionan en esos períodos (mayo y junio 2007) conforme los arts. 16 y 17 num. 1 de la Ley N° 2492, 4 inc. b), 10 y 77 de la Ley N° 843, debiendo ser respaldados con la emisión de las facturas correspondientes, sin que esta obligación hubiera sido cumplida oportunamente por la empresa demandante.

Sobre la existencia de un supuesto diferimiento que se debía aplicar el débito fiscal contra los créditos fiscales, derivando en una disminución del crédito fiscal y no en un impuesto omitido, indica que las declaraciones juradas del IVA correspondientes a los períodos observados mayo y junio 2007 presentadas por TECB, consignan saldos a su favor, saldos que en su entender debían compensar los accesorios calculados por el diferimiento, generando la inexistencia de saldo a favor del Fisco; sin embargo, efectuando la diferencia entre débito y crédito fiscal, el contribuyente debió rectificar sus declaraciones juradas deduciendo el saldo en su favor, toda vez que los arts. 104. III de la Ley N° 2492 y 27. III del DS N° 27310, establecen que la diferencia resultante de una rectificatoria a favor del Fisco utilizada indebidamente como crédito, será considerada como tributo omitido y que el importe -refiriéndose a la deuda tributaria- será calculado de acuerdo con lo previsto por el art. 47 de la Ley N° 2492, desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del impuesto al que corresponde la declaración jurada rectificatoria; consecuentemente el sujeto pasivo está obligado a pagar la deuda tributaria que incluye el tributo omitido, intereses y multa, sin que el argumento del TEPBO tenga efecto diferente al establecido en la Resolución Determinativa, al corresponder de igual manera al cobro de accesorios y multas, por lo que el argumento esgrimido carece de asidero jurídico.

Respecto a la calificación de la conducta como omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley N° 2492, advierte que TEPBO no pagó los impuestos en los períodos correspondientes a mayo y junio 2007 dentro del plazo establecido por la Ley N° 843, momento en el que surge el tributo omitido ya que el pago fue diferido hasta agosto y septiembre 2007, por lo que el pago del tributo no fue oportuno, configurándose la tipificación de omisión de pago, que fue correctamente calificada por la Administración Tributaria

con arreglo a la disposición prevista para el efecto.

Se pretende la aplicación retroactiva del DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, cuando los períodos fiscalizados son mayo y junio 2007, en los que se encontraban vigentes solo la Ley N° 843 y DS N° 21530, por lo que en atención al art. 33 de la CPE (abrogada), dicho decreto no puede ser aplicado retroactivamente, sin que la excepción de irretroactividad de las normas "*esté condicionada al objeto de aclarar*" (sic) que tuviere el citado Decreto, resultando la posición del demandante jurídicamente inadmisibles e inconducente. Por lo argumentado, solicita se declare improbadamente la demanda y subsistente a la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre de 2008.

No cursa en obrados réplica ni dúplica, procediendo a emitirse el decreto de Autos para Sentencia (fs. 166).

CONSIDERANDO III: En atención a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 2 num. 1 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y realizar el control de legalidad sobre los actos del Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso de autos, la problemática se origina en la cancelación diferida del IVA e IT, sin incluir los accesorios de ley, por los períodos correspondientes abril a septiembre 2007, en los contratos de operación suscritos por la empresa demandante con YPF, porque al tratarse de contratos de ejecución continua o tracto sucesivo, el hecho imponible IVA se perfecciona desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, debiendo el responsable emitir obligatoriamente la factura; el hecho imponible que en el caso del IT, se perfecciona en el momento en que se facture, termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero.

Efectuada la revisión y compulsada de antecedentes, se concluye lo siguiente:

III.1. Notificado TEPBO con la Orden de Verificación Externa N° 7807OVE031 de 12 de noviembre de 2007 (fs. 2 y 4 del Anexo III), se le requirió presentar documentación para llevar adelante la fiscalización (fs. 5 del Anexo III), la que previo a la solicitud de ampliación de plazo para entregarla, cursa de fs. 21 a 102, habiéndose emitido el Auto Inicial de Sumario Contravencional N°



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

7808444014 de 31 de enero de 2008, instruyendo el inicio del sumario contravencional contra TOTAL E&P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA (fs. 122 del Anexo III), la Vista de Cargo N° 7808-7807OVE031.011/2008 (fs. 127 a 130 del Anexo III) y el Informe GSH/DFSC/IND. N° 098/2008 (fs. 123 a 126 del Anexo III), en la misma fecha, 31 de enero de 2008.

- III.2.** De fs. 1 a 132 del anexo II, cursa el testimonio 418/2007 del contrato de operación "Bloque San Antonio, Campo Sábalo", suscrito el 28 de octubre de 2006 entre YPFB, Petrobras Bolivia S.A., Empresa Petrolera Andina Epan S.A. y Total E& P Bolivie Sucursal Bolivia.
- III.3.** Previo el Informe de Conclusiones de 7 de mayo de 2008 (fs. 173 a 176 del Anexo III), mediante Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 022/2008 de 12 de mayo de 2008, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, resolvió dentro de la Orden de Verificación Externa N° 7807OVE031: **Primero**, determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia la obligación impositiva del contribuyente TOTAL E&P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA de UFV's 1.186.183, equivalentes a Bs. 1.593.388 por el IVA e IT de los periodos mayo y junio 2007, mas mantenimiento de valor, multa e intereses; **Segundo**, Sancionar al contribuyente por la contravención tributaria de omisión de pago con el 100% sobre el tributo con la suma de Bs. 619.123 equivalentes a UFV's 460.900; **Tercero**, Intimó al contribuyente para que el término de 20 días de su legal notificación cancele el monto establecido (fs. 11 a 15 del Anexo I).
- III.4.** Recurrida de alzada dicha determinación (fs. 17 a 23 del Anexo I), fue resuelta por Resolución Administrativa STR/SCZ/RA 0084/2008 de 7 de noviembre de 2008, confirmando la Resolución Determinativa GSH-DT JC N° 022/2008 de 12 de mayo de 2008 (fs. 187 a 191 del Anexo III).
- III.5.** Contra dicha decisión se interpuso el recurso jerárquico (fs. 124 a 132 del Anexo I), en el que se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre de 2008, que confirmó la impugnada, dejando firme y subsistente la Resolución Determinativa GSH-DT JC N° 022/2008 de 12 de mayo de 2008 (fs. 200 a 239 del Anexo I).

CONSIDERANDO IV: Con carácter previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario referirnos a lo establecido en la Ley N° 843 modificada por la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 que en su art. 1, creó en todo el territorio nacional el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a aplicarse sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país; b) Los **contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación**; y, c) Las importaciones definitivas; constituyendo de acuerdo con el art. 3 sujetos pasivos de este impuesto quienes: **a)** En Forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles; **b)** Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles; **c)** Realicen a nombre propio importaciones definitivas; **d) Realicen obras o**

presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza; e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles; y, f) Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles; perfeccionándose el hecho imponible de acuerdo con el art 4: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a 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; b) **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;** c) En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo. **En todos estos casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente...”.**

Dicha Ley en su art. 72 y ss se refiere al Impuesto a las Transacciones (IT) señalando como su objeto: *“El ejercicio en el territorio nacional, del comercio industria, profesión oficio, negocio, alquiler de Bienes obras y servicios o de cualquier otra actividad -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzando con el impuesto que crea este Título, que se denominará impuesto a las transacciones...”*; de acuerdo con el art. 73 *“Son contribuyentes del impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales”*; debiendo determinarse de acuerdo con el art. 74, sobre *“...la base de los ingresos brutos devengados durante el período 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, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamo de dinero o plazo de financiación, y en general, de las operaciones realizadas...”*, estableciendo la alícuota general del 3% (art. 75), *“...impuesto que se determinará aplicando la tasa general establecida en el artículo 75 a la base de cálculo determinada por el artículo 74 de la presente Ley. El impuesto resultante se liquidará y empozará -sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial- por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal...”*.

Por su parte, en atención a la Ley de Hidrocarburos N° 3058 de 17 de mayo de 2005, régimen legal bajo el que se firmó el contrato de operación el 28 de octubre de 2006, “Bloque San Antonio, Campo Sábalo”, suscrito entre YPF, Total E& P Bolivia Sucursal Bolivia y otras compañías petroleras, protocolizado en el testimonio 418/2007, corresponde indicar a efecto de comprender cuál la naturaleza de un contrato de operación que es aquel en el que un titular ejecuta con sus propios medios, bajo su cuenta y riesgo, a nombre y representación de YPF, las operaciones correspondientes a las actividades de exploración y explotación dentro del área materia del contrato, bajo el sistema de retribución -tal cual señala el art. 77 de dicha Ley-, habiendo definido e interpretado la Cláusula 3 del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contrato suscrito que: *“Operaciones de Explotación, significa todas las actividades llevadas a cabo bajo el presente Contrato para la operación y mantenimiento de la producción de un Campo, incluyendo de forma enunciativa y no limitativa, la perforación de Pozos de desarrollo y de producción, tendido de líneas de recolección, construcción e instalación de plantas de almacenaje, de procesamiento y separación de líquidos y licuables, de recuperación primaria, secundaria y mejorada y toda otra actividad en el suelo y el subsuelo dedicada a la producción, separación, procesamiento compresión y almacenaje de Hidrocarburos”*, por estos aspectos y el plazo de duración del contrato, que es de 28 años, habiendo ingresado en vigencia después de su aprobación por el Poder Legislativo y protocolización ante el Notario de Gobierno, se infiere que el mismo por el cumplimiento de las prestaciones es un contrato de ejecución continuada o de tracto sucesivo –considerando la clasificación que se efectúa en materia civil y en contraposición a los contratos de ejecución única que se cumplen en el mismo momento que se celebran-, ya que dichas prestaciones son de cumplimiento continuado durante su vigencia o duración al ser pactado por un tiempo más o menos prolongado, porque *“...la duración no es tolerada por las partes sino que es requerida por ellas por cuanto la utilidad del contrato es proporcional a su duración (...) el elemento tiempo en cuanto duración o mejor dicho el distribuirse de la ejecución en el tiempo constituye aquí el carácter peculiar del contrato; el tiempo no sirve tanto para determinar el momento de la iniciación de la ejecución (y por consiguiente, no es un término o no es sólo un término) sino más bien un elemento esencial (no accesorio) para ambas partes por el que se determina la cantidad de la prestación, el dilatarse o reiterarse de la ejecución (la duración es el elemento causal) y también el momento en que el contrato termina...”* (Messineo, Francesco. Doctrina General del Contrato. Imprenta La prensa Médica Argentina. 1986, pags. 429 a 430); vale decir, que los contratos de tracto sucesivo regulan una serie de entregas o prestaciones periódicas que perviven durante un tiempo prolongado, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud, por estar subordinadas, las entregas o los servicios, a las necesidades del contratante.

Por consiguiente, al haberse establecido en la cláusula 12, punto 12. 3 del contrato, referida a la **Obligaciones Tributarias** que: *“YPFB, el Titular y las Empresas Participantes estarán sujetos a todos sus alcances en lo que les corresponda, a lo establecido en las Leyes Aplicables, incluyendo a lo establecido en el Código Tributario Boliviano Ley N° 2492, Texto Ordenado de la ley N° 843 y sus reglamentos”*, consignando entre ellos al IVA e IT, los hechos imponibles en dichos tributos, surgen:

a) Para el IVA, desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación del contrato, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, de acuerdo con los arts. 4 inc. b) de la Ley N° 843 concordante con el art. 10, que el mismo se abonará **sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal**, aspecto sobre el que el art. 4 inc. b) del Reglamento del IVA o DS N° 21530 de 29 de junio de 1995 estableció: *“...en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura,*

nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago (...) el hecho imponible nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, o en el de la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio, lo que ocurra primero; en este último supuesto, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona incuestionablemente en el momento de la entrega definitiva de la obra o de la prestación efectiva del servicio”; por consiguiente, en el caso del IVA, el hecho generador se perfecciona por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal, desde el momento en que finaliza la prestación del servicio o su ejecución, o desde la percepción total o parcial del precio, la que fuere anterior, debiendo estar respaldada por la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente.

b) Para el IT, conforme el art. 74 de la Ley N° 843, el hecho generador se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados -monto total percibido por concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, retribución por la actividad ejercida- **durante el período fiscal** por el ejercicio de la actividad gravada, impuesto que de acuerdo con el art. 77 de dicha Ley, se liquidará y empozará **sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial, por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal**, disposiciones que concuerdan con el art. 2 inc. d) del Reglamento del IT o DS N° 21532, al referir que el hecho imponible se perfeccionará: *“En el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza, en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero”*; de lo que se concluye que el IT debe declararse mensualmente, al percibir la retribución o al emitir la respectiva factura correspondiente.

Por tanto, como un contrato de operación, clasificado por una de las partes contratantes como de tracto sucesivo por su forma de ejecución, no puede modificar el cumplimiento de lo previsto por ley conforme el art 14 de la Ley N° 2492, la empresa hoy demandante debe observar las disposiciones tributarias, a las que se obligó al momento de la suscripción del contrato de operación, contrato que constituye ley entre los contratantes y que se rige por el principio de legalidad o reserva legal, ya que sólo la ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma y designar al sujeto pasivo (art. 6.I.1 de la Ley N° 2492), por lo que como las obligaciones impositivas a las que voluntariamente aceptó sujetarse no pueden adecuarse a su interés, predisposición ni interpretación errónea, las mismas deben observarse considerando la forma y período en que deben ser cumplidas ante el Fisco, toda vez que el hecho generador en el caso del IVA e IT, se perfecciona en el caso de prestación de servicios, en el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, con respaldado de la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente, sin que dicho pago pueda ser diferido por ningún motivo y sin la necesidad de intervención o requerimiento de la administración tributaria, caso en el cuál las normas prevén sanciones multas y otros accesorios que deben ser cancelados, porque si **una deuda**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando su cancelación es diferida, aplazada o retrasada, el monto a cancelarse estará constituido por el tributo omitido, las multas cuando correspondan expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda y los intereses (art. 47 de la Ley N° 2492), por lo que resulta contrario a la ley, pretender que se determine el IVA aplicando los arts. 7 al 9 de la Ley N° 843, vale decir, el débito fiscal contra los créditos fiscales para lograr una disminución del monto a pagar, cuando en realidad se produjo la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la Ley N° 2492 y que se encuentra configurada por la acción u omisión de no pagar o pagar menos una deuda tributaria, por lo que como en el caso en examen, se sancionó al demandante por haber cancelado en una fecha posterior a la establecida, un monto menor al que correspondía sea pagado en dicha oportunidad, omitiéndose pagar el monto total por este diferimiento, que para la fecha de pago debió incluir los accesorios y multa (mantenimiento de valor, intereses, sanción).

Por otra parte, es necesario indicar que como el período fiscalizado comprendió mayo a junio 2007, al haberse iniciado la verificación el 12 de noviembre de 2007, resulta inaplicable al caso el DS N° 29527 de 23 de abril de 2008, porque 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 todo lo referido anteriormente, este Tribunal con la facultad conferida para realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

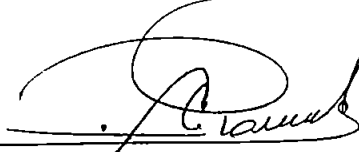
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda cursante de fojas 78 a 84, en consecuencia firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0538/2008 de 7 de noviembre de 2008.

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

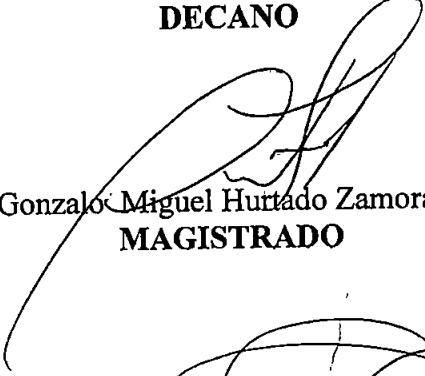
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos
remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

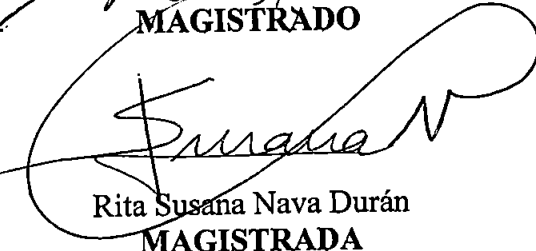
Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

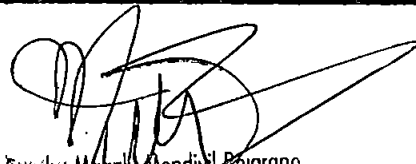

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


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

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: ...2015-.....</p> <p>SENTENCIA N° 174 FECHA 20 de abril.....</p> <p>LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2015.....</p> <p>Dr. Antonio Céspedes</p> <p>Dr. Nerke Mercedo</p> <p>VOTO DISIDENTE:Dr. Fidel Tardoya.....</p>
--


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