



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 299/2015 de 24/09/2015

M.R. N° 5161 de 01/10/2012 28-9-15

11:40

SALA PLENA

16

SENTENCIA: 184/2014.
 FECHA: Sucre, 15 de septiembre de 2014.
 EXPEDIENTE N°: 223/2007.
 PROCESO: Contencioso Administrativo.
 PARTES: Cooperativa de Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra Superintendencia Tributario General.

MAGISTRADO RELATOR: Jorge Isaac von Borries Méndez.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos Potosí COTAP Ltda., contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 247 a 250; la respuesta de fs. 306 a 311, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0177/2007 de 30 de abril de 2007 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Cooperativa de Teléfonos Automáticos Potosí Ltda., representada por Mario Zarate Zambrana, se apersona por memoria de fs. 247 a 250 e interpone demanda contencioso administrativo fundamentando su acción en lo siguiente:

1. Argumenta que la Ley N° 843 no determina expresamente que los intereses emergentes de la colocación de certificados de aportación se encuentren alcanzados por el IVA. Así en el subtítulo "Intereses sobre venta de certificados de aportación aplicación de IVA e IT", señala que la referida Resolución de Recurso Jerárquico, determina como base imponible para el IVA e IT los intereses generados en la colocación de certificados de aportación a plazos, considerando que existe una prestación de financiamiento, y consiguientemente se encuentran alcanzados por el inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, y el inc. c) del art. 2 del DS N° 21532. Sin embargo, -argumenta la entidad demandante- que existe prestación de servicios financieros, cuando por las circunstancias, el financiador otorga un préstamo con la condición de restitución del capital y "reconocimiento" de interés, que en el caso de COTAP no existe, por cuanto en virtud de su Estatuto y el num. 3) de art. 1 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los certificados de aportación constituyen una propiedad en común, y que por tanto sus intereses no pueden ser configurados como si se tratase de financiamiento con devolución de capital.

Alega que se trata de colocación de derechos patrimoniales, que en concordancia con el segundo párrafo del art. 2 de la Ley N° 843, "se encuentran fuera del gravamen las operaciones de compra-venta..." de acciones y otros títulos patrimoniales. Señala que similar situación ocurre cuando en el art. 72 de la Ley N° 843 establece que no se encuentran comprendidas en el objeto del IT, las ventas y transferencias de aportes de capital.

2. La entidad demandante, indica que respecto a los servicios de interconexión, la Superintendencia estableció que efectuó "diferimiento del pago del impuesto" y que corresponde la aplicación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de
Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra
Superintendencia Tributario General.

la multa por mora en el pago fuera de plazo. También señala que la Ley N° 2492, suprime la contravención de mora tipificada en los arts. 117 y 118 de la Ley N° 1340, por lo que en sujeción al art. 150 de la Ley N° 2492 concordante con el art. 33 de la Constitución Política del Estado, no corresponde la aplicación por contravención de mora.

En el subtítulo de su demanda "Sanción por evasión en servicios de interconexión y Comisión Cobranzas", refiere que la entidad demandante no es consumidor final, tan sólo un nexo, prestador de servicios de intercomunicación; y consiguientemente su relación se encuentra determinada a una liquidación con el operador, y esta situación no configura una evasión de impuestos. Indica que las relaciones con las empresas operadoras se encuentran sujetas a una conciliación.

Que no puede atribuirse la figura de evasión tributaria, por cuanto en ningún momento se configuró la evasión por omisión en el pago de tributos y que éstos fueron pagados por COTAP. Indica que tampoco existió disminución ilegítima en perjuicio del fisco, porque siempre pagó los impuestos. Concluye señalando que nadie puede tributar mientras no conozca la base imponible, por la naturaleza de la transacción.

- 3. En cuanto a depuración de facturas,** señala que COTAP Ltda., para el desarrollo de sus actividades de funcionamiento e inversión, efectúa pagos enmarcados en su presupuesto económico, aprobado por la Asamblea General de Socios y en cumplimiento a las normas tributarias, todo pago que realiza es previa presentación de factura y/o se procede a la retención cuando el bien o servicio adquirido no cuenta con nota fiscal, por lo que la Superintendencia General Tributaria al desconocer el objeto de la Cooperativa, establecida en el art. 3 de su Estatuto, confirma el Recurso Jerárquico, genera una inadecuada e incorrecta valoración de la normativa, incluso confunde el giro comercial de COTAP Ltda., que en ningún momento ha evadido impuestos o presentado facturas ajenas a su actividad como entidad legalmente establecida, y que sólo las fallas humanas de sus responsables en la aplicación de las normas por falencias conceptuales produjeron esa imagen.

Finalmente el demandante manifiesta que *"previa secuencia procesal a imprimirse, se proceda a DEJAR SI EFECTO LOS REPAROS SUPUESTAMENTE OMITIDOS QUE SE TRADUCEN EN IVA., IT., Y RC-IVA, y disponer en igual modo el no pago de la multa del 50 %..."*.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fs. 286, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada; se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Superintendencia Tributaria General, y contesta de manera negativa conforme cursa de fs. 292 a 302 y de 306 a 311, con los siguientes argumentos:

1. Indica que uno de los fundamentos de la demanda, es que la entidad demandante no concibe que los intereses generados por la venta de certificados de aportación tengan un alcance comercial. Al respecto, señala que el principio de unicidad fue recogido por la norma positiva, y que en ese sentido el art. 5 de la Ley N° 843, dispone que son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado -entre otros- los gastos financieros, entendiéndose por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de
Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra
Superintendencia Tributario General.

tales aquellos que tengan origen en pagos diferidos.

Después de citar el art. 37 de la Ley N° 1340 y los arts. 1 y 2 de la Ley N° 843, señala que del análisis de los mismos, COTAP Ltda., a tiempo de colocar los certificados de aportación a plazo a los cooperativistas que optan por esta modalidad, realiza la prestación de un servicio de financiamiento, por el cual efectúa el cobro de intereses, los mismos que se encuentran gravados por el IVA, toda vez que el art. 2 de la Ley N° 843 sólo excluye del objeto del IVA a los intereses cobrados por las entidades financieras, que no corresponde a COTAP Ltda. al ser una Cooperativa que otorga financiamiento a los futuros asociados, presta un servicio que responde a su objeto.

Indica que conforme al art. 75 de la Ley General de Sociedades Cooperativas referente al Fondo Social, evidencia que el mismo se encuentra integrado por: 1) El valor de los Certificados de Aportación obligatorios y voluntarios; 2) El valor del inventario de muebles e inmuebles aportados; 3) El valor de las donaciones, privilegios y cesión de derechos; 4) El valor de los créditos bancarios; y 5) El porcentaje de los excedentes que se destine para incrementarlo. Y que advierte que en la composición del Fondo Social, no incluye los intereses obtenidos en la venta de los Certificados de Aportación.

Señala que el art. 17 del Estatuto Orgánico de COTAP Ltda., establece que los excedentes de percepción se destinarán a los siguientes fondos comunes: a) Fondo de Reserva; b) Fondo de Educación; c) Fondo de Solidaridad y Desarrollo Cooperativo; y d) El saldo de los excedentes de percepción, serán utilizados para las inversiones destinadas a instalar, ampliar, renovar y diversificar los servicios de telecomunicación. Y argumenta que en ese sentido, "el Estatuto no se refiere a ningún ingreso ni recurso captado directamente -como los intereses- sino al resultado de la gestión según los Estados Financieros". Y al hacer referencia a la Ley General de Sociedades Cooperativas, indica que esta establece que el valor de los Certificados de Aportación es parte del Fondo Social y no así los intereses, que se constituyen en un ingreso más de los servicios prestados por la Cooperativa.

2. Refiere que el demandante argumenta "**respuesta a los intereses sobre venta de certificados de aportación aplicación de IVA e IT**", y que al respecto, la autoridad demandada hace alusión a la doctrina en relación al principio de unicidad, para luego indicar que habría sido recogido en la norma positiva, en referencia al art. 5 de la Ley N° 843.

En relación al IT, señala que el art. 72 de la Ley N° 843 relativo al objeto de este impuesto, expresa que 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 alcanzado por el impuesto mencionado. Posteriormente indica que el inc. e) del art. 2 del DS N° 21532, señala que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de los intereses, en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero, por lo que el servicio de financiamiento por Certificaciones de Aportación, se encuentra gravado por el IT; y concluye que cumplieron los presupuestos de hecho y de derecho de los hechos generadores del IVA e IT.

Por otra parte, refiere que conforme al art. 75 de la Ley de Sociedades Cooperativas en relación al "Fondo Social", no incluye los intereses obtenidos en la venta de los Certificados de Aportación.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telefonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra Superintendencia Tributario General.

3. En la parte que subtitula II. 3, el demandante alega sobre la **sanción** por evasión de servicios de interconexión y comisión cobranzas. La autoridad demandada señala que el devengamiento en el pago de impuesto por servicios de interconexión observados por la Administración Tributaria, emerge del servicio de interconexión efectuado por COTAP Ltda. a ENTEL, TELECEL, BOLIVIATEL Y NUEVATEL, así como los ingresos generados en la comisión por la cobranza de facturas de sus operadores, cuya declaración fue realizada en fecha posterior a la prestación efectiva del servicio, contraviniendo lo dispuesto en el inc. b) del art. 4, los arts. 10 y 77 de la Ley N° 843 y art. 37 de la Ley N° 1340. Señala también que COTAP Ltda. incumplió lo dispuesto en el num. 2 de la RA 05-0039-99, porque las facturas fueron emitidas hasta tres meses después de la prestación del servicio. Posteriormente indica que COTAP Ltda. adecuó su conducta a lo dispuesto en los arts. 114 y 115 de la Ley N° 1340, al omitir el pago de los tributos en la fecha establecida por ley, conforme establece el art. 44 de la Ley N° 1340. Señala que la Administración Tributaria efectuó correctamente la liquidación por mantenimiento de valor e intereses, desde la fecha de vencimiento de la declaración jurada hasta la fecha de pago del impuesto.

Indica que respecto a la reliquidación solicitada por COTAP Ltda. por el diferimiento de pago del impuesto, refiere que la Ley N° 2492 (CTb), suprime la contravención de mora tipificada y sancionada por los arts. 117 y 118 de la Ley N° 1340, por lo que en sujeción al art. 150 de la Ley N° 2492 concordante con el art. 33 de la CPE, no corresponde la aplicación de sanción por contravención de mora.

4. En cuanto a la **depuración de facturas**, la autoridad demandada señala que la responsabilidad del agente de retención ante la Administración Tributaria, está establecida en el art. 31 de la Ley N° 1340, debiendo limitarse a la retención de impuesto debido y su empoce en las arcas del Estado; y de no realizar dicha retención o percepción, es solidariamente responsable con el contribuyente.

Refiere que de antecedentes se evidencia que la Administración Tributaria observó facturas de siete dependientes de la Cooperativa, por facturas no válidas, debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente, facturas con importes elevados que superan el 50% del ingreso mensual, facturas emitidas por máquinas registradoras no válidas porque fueron declaradas en períodos diferentes a los de su emisión y facturas que fueron emitidas a otras personas según información del SIRAT.

En base a la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0177/2007 de 30 de abril 2007, que revocó parcialmente la Resolución STR/CHQ/RA0073/2006 de 8 de diciembre de 2006, indica que las normas no atribuyen al "agente de retención", COTAP LTDA. en este caso, facultades de control o fiscalización para verificar las facturas mediante cruces de información, tarea que es de exclusiva competencia y responsabilidad de la Administración Tributaria, por lo que la declaración de facturas que fueron emitidas a otros contribuyentes según el SIRAT, y facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente, es de responsabilidad directa del dependiente declarante y no así del agente de retención. Asimismo indica que no existe norma alguna que prohíba al dependiente acreditar un crédito fiscal mediante facturas que superen el 50% de su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de
Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra
Superintendencia Tributario General.

haber mensual, por lo que la observación de la Administración Tributaria constituye una apreciación subjetiva; y que al existir duda por dichos importes, correspondió que el SIN efectúe control cruzado de facturas para evidenciar la validez de la transacción comercial; que consiguientemente, COTAP Ltda. queda liberada de cualquier responsabilidad solidaria, porque no tiene la obligación legal de controlar, verificar o fiscalizar dichas facturas.

Argumentos en virtud de los cuales solicita se declare improbadamente la demanda, y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Jerárquica STG-RJ/0177/2007 de 30 de abril de 2007.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para la réplica, misma que cursa en fs. 315 en la que manifiesta: a) La otorgación de certificados de aportación no pueden generar obligaciones tributarias, porque no se tratan de títulos valores y únicamente demuestran un título de propiedad; b) Que al no ser correcta la imposición de obligaciones tributarias a la emisión de certificados de aportación, tampoco pueden generar intereses; c) En el caso de interconexión y comisión de cobranzas, se trata de servicios que no generan ninguna obligación tributaria mientras que el usuario no utilice el servicio, porque cuando utiliza el servicio es el momento en que puede generar tributos; y d) Que el empleador no tiene obligación de verificar la legalidad de las facturas, y que es de responsabilidad del trabajador porque se trata de una declaración jurada. Agrega que es responsabilidad del Servicio de Impuestos Nacionales el efectuar las verificaciones de la validez de las facturas y emitir los respectivos cargos directamente a los involucrados.

Por otra parte, la autoridad demandada en memorial de dúplica cursante de fs. 324 a 325, indica: 1) Que COTAP Ltda., a tiempo de colocar los Certificados de Aportación a plazo a los cooperativistas que optan por esta modalidad, efectúa la prestación de un servicio de financiamiento por el cual cobra intereses, los que se encuentran gravados por el IVA; 2) Hace referencia al inc. b) del art. 4 de la Ley N° 843, art. 7 del DS N° 21530 y num. 2 de la RA 05-0039-99; y 3) Manifiesta que el Agente de Retención no es responsable por la emisión o utilización de facturas inválidas por el empleado, en tanto que respecto a las facturas emitidas por máquinas registradoras con fecha posterior a su presentación, éstas debieron ser rechazadas por el demandante en el momento de su recepción y revisión, lo contrario le hace solidariamente responsable.

Continuando el trámite de la causa, por provido de fs. 326 se pronunció el correspondiente decreto de "autos para sentencia".

CONSIDERANDO III: Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Se tiene reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena por la facultad que le otorgan los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, para la resolución de la controversia, en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de
Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra
Superintendencia Tributario General.

consideración a la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante. En consecuencia, le corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, con la resolución del recurso jerárquico.

En el caso de autos, la controversia radica en que la entidad demandante observa: **a)** la aplicación del IVA e IT a los intereses en relación a la venta de certificados de aportación; **b)** la sanción por evasión en servicios de intercomunicación; y **c)** hace referencia a la depuración de facturas.

Sobre la aplicación del IVA e IT a los intereses en relación a la venta de certificados de aportación.

El art. 2 de la Ley N° 843, dispone que no se consideran comprendidos en el objeto del IVA los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales los de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras, asimismo establece que están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compraventa de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito. COTAP Ltda., cuando coloca certificados de aportación a cooperativistas que optan por esta modalidad, efectúa en los hechos una prestación de un servicio de financiamiento por el que cobra intereses, los mismos que se encuentran gravados por el IVA en vista de que el art. 2 de la repetida Ley N° 843, sólo excluye del objeto de este impuesto, a los intereses cobrados por las entidades financieras, naturaleza que no corresponde a COTAP Ltda., al ser una cooperativa, más aún si el art. 3 inc. e) del Estatuto Organico de COTAP dispone que esta Cooperativa se asocie con personas nacionales o internacionales que convengan en el objetivo social, y que no desvirtúen su condición de empresa de servicios públicos.

En relación al IT, el art. 72 de la Ley N° 843, sobre el objeto de ese impuesto, expresa que se grava al 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; el inc. e) del art. 2 del DS N° 21532 Reglamento del IT, dispone que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de los intereses, en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero, en consecuencia, el servicio de financiamiento por certificados de aportación se encuentra gravado por el IT, cuyo hecho generador se perfecciona en el momento del pago de cada cuota de aportación. En consecuencia, en el presente caso se cumplen los presupuestos, de hecho y de derecho generadores del IVA e IT, por lo que se concluye que los intereses cobrados por la venta a crédito de los certificados de aportación, no son parte del fondo social como pretende explicar COTAP Ltda., sino que previo al resultado contable de la gestión y en cuanto éste origine un excedente, recién formarán parte del fondo social.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 223/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de
Teléfonos Automáticos Potosí COTAP LTDA. S.A. contra
Superintendencia Tributario General.

La sanción por evasión en servicios de intercomunicación y comisión de cobranzas.

De la revisión de antecedentes, se constata que el devengamiento en el pago del impuesto por servicio de interconexión observado por la Administración Tributaria, nace del servicio de interconexión efectuado por COTAP Ltda. a ENTEL, TELECEL, BOLIVIATEL y NUEVATEL, así como los ingresos generados en la comisión por cobranza de facturas de sus operadores, cuya declaración fue realizada en una fecha posterior a la prestación efectiva del servicio, contraviniendo lo normado en el inc. b) de los arts. 4, 10 y 77 de la Ley N° 843 y art. 37 de la Ley N° 1340, que establecen que el hecho generador o imponible es el expresamente determinado por ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que el tributo fue declarado en los periodos fiscales posteriores a la prestación del servicio y por tanto al acaccinamiento del hecho generador; de la misma manera, la empresa demandante incumplió con lo dispuesto en el num. 2) de la RA 05-0039-99, ya que las facturas fueron emitidas hasta tres meses después de la prestación del servicio. Por tanto, la conducta de COTAP, al diferir el pago de estos impuestos IVA e IT, se adecuó a lo que disponen los arts. 114 y 115 de la Ley N° 1340, y conforme a lo establecido por el art. 44 de la Ley N° 1340, incurrió en la contravención de evasión tributaria. Por otra parte, sobre la reliquidación que solicitó COTAP Ltda., por el diferimiento de pago del impuesto y la multa por mora por el pago fuera del plazo, la Ley N° 2492 suprime la contravención de mora tipificada y sancionada por los arts. 117 y 118 de la Ley N° 1340, por lo que en sujeción al art. 150 de la Ley N° 2492, referida a que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, norma concordante con el art. 33 de la anterior CPE, no corresponde la aplicación de la sanción por contravención de mora.

Depuración de facturas.

El art. 31 de la Ley N° 1340, establece que el agente de retención ante la Administración Tributaria, debe limitarse a la retención del impuesto debido y su empoce en las arcas del Estado, y de no realizar dicha retención o percepción, es solidariamente responsable con el contribuyente.

En ese orden la Administración Tributaria observó facturas de siete dependientes de la Cooperativa, facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenecía a otro contribuyente, facturas con importes elevados que superan el 50 % del ingreso mensual, facturas emitidas por máquinas registradoras de tickets no válidos, porque fueron declaradas en periodos diferentes a su emisión y facturas que fueron emitidas a otras personas, según información del SIRAT. Sin embargo, la norma detallada anteriormente no atribuye a COTAP Ltda., ejercer facultades de control o fiscalización para verificar facturas mediante cruces de información, función que es de competencia y responsabilidad de la Administración Tributaria, por lo que la declaración de facturas que fueron emitidas a otros contribuyentes según el SIRAT, y facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente, es de exclusiva responsabilidad del dependiente declarante y no así del agente de retención, por cuanto el dependiente al registrar dichas facturas en la declaración jurada Form. N° 87, firma dando fe de la veracidad y exactitud



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2014.....

SENTENCIA N° 184.... FECHA 15 de sept.

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2014.....

Dr. Pastor Mamani Vilca.-

VOTO DISIDENTE:

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