



Estado Plurinacional de Bolivia

X Órgano Judicial

28:05

SALA PLENA

SENTENCIA: 210/2017.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2017.
EXPEDIENTE: 1168/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes
Cochabamba del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 84 a 89 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto (fojas 53 a 71) y el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013 de 10 de septiembre (fojas 77 a 79), el memorial de contestación de fojas 96 a 99, la réplica de fojas 131 a 134 y vuelta, la dúplica de fojas 140 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre (fojas 83), se apersonó por memorial de fojas 84 a 89 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la Ley N° 2341, en los artículos 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, en la Disposición Final Quinta de la Ley N° 2175 que modifica el artículo 779 del Código de Procedimiento Civil, aplicable en materia tributaria por mandato del artículo 74 numeral 2 de la Ley N° 2492, así como de la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto.

1.- Antecedentes de Hecho de la demanda.

Que por Orden de Verificación N° 3912OVE00014 de 28 de febrero de 2012, se procedió a la verificación del cumplimiento de las disposiciones y normativa tributaria vigente por los periodos fiscales de la gestión 2008, bajo la modalidad de Operativo Específico Crédito Impuesto al Valor Agregado (IVA), respecto a las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA por concepto de ingresos obtenidos por los cursos de postgrado de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008. Que en la misma fecha se notificó al contribuyente con el Requerimiento N° 113990, habiendo el 6 de marzo de 2012, presentado el contribuyente solicitud de prórroga para la presentación de la documentación, que fue otorgada hasta el 23 de marzo de 2012, fecha en la cual se hizo la recepción de la documentación requerida, tal y como consta en el Acta de Recepción de Documentos y en la Nota Rect. N° 380/12 del contribuyente, acusando conocimiento pleno y

reconociendo la competencia de la Administración Tributaria y su voluntad de someterse al procedimiento de determinación iniciado en su contra, realizando el trabajo sobre base cierta.

2.- Que como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la información y documentación presentada por el contribuyente el 19 de octubre de 2012, se emitió el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01309/2012. Que de la fiscalización realizada sobre base cierta de acuerdo a lo establecido en el artículo 43 parágrafo I de la Ley N° 2492, tomando en cuenta la información presentada por el contribuyente y de acuerdo al Informe citado, se constató que existen ingresos percibidos por Cursos y Programas de Postgrado, que no fueron incluidos en la determinación del IVA.

3.- Que el 19 de octubre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° 26-00096-12, la cual estableció la existencia preliminar de una deuda tributaria a la fecha de su emisión que asciende a 865.138 UFV, equivalentes a Bs.1.544.661, importe que incluye impuesto omitido actualizado, interés y sanción por la calificación preliminar de la conducta de conformidad a lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley N° 2492, misma que el 22 de octubre de 2012, fue notificada en forma personal al representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, así también conforme lo establecido por el artículo 98 de la Ley N° 2492, se otorgó al contribuyente el plazo de 30 días corridos computables a partir de la notificación, para que pueda formular y presentar descargos.

4.- Que el 20 de noviembre de 2012, mediante nota Rect. N° 1455/12 el contribuyente presentó descargos a la Vista de Cargo N° 26-00096-12, y mediante Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01696/2012 de 12 de diciembre cursante de fojas 3604 a 3628, se modificó parcialmente la Vista de Cargo en virtud a las observaciones realizadas en los descargos presentados a la misma efectuando la reliquidación de la deuda tributaria preliminarmente establecida.

5.- Que de acuerdo al artículo 99 de la Ley N° 2492, el 20 de diciembre de 2012 la Administración Tributaria, emitió la Resolución Determinativa N° 17-00726-12 (fojas 3635 de los antecedentes administrativos), por la que se resolvió determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente declarando los adeudos tributarios correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses por el IVA, por lo periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, por un total de Bs.1.532.958, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, importe que deberá ser actualizado a la fecha de pago, en aplicación de los artículos 47 y 165 de la Ley N° 2492, 42 del Decreto Supremo N° 27310 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo.

6.- Que contra dicha Resolución Determinativa el sujeto pasivo interpuso Recurso de Alzada, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-CBA&RA 0206/2013 de 19 de abril, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00726-12 de 20 de diciembre. Esta Resolución de Alzada provocó que la Administración Tributaria interponga



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Recurso Jerárquico, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013 de 19 de abril, dejando sin efecto el importe de Bs.4.025 por débito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs.1.519.041 por débito fiscal IVA no declarado, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

7.- Que el 10 de septiembre de 2013, se emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 122/2012 que rectificó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto de la siguiente forma: DONDE DICE "...Bs.4.025", DEBE DECIR "...4.616", asimismo DONDE DICE "...la suma tributaria de 844.629 UFV, equivalente a Bs.1.59.041" DEBE DECIR "...la deuda tributaria de 844.629UFV equivalentes a Bs. 1.519.041, debiendo quedar firme y subsistente los demás puntos de la referida Resolución.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Administración Tributaria señaló vulneración a los artículos 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universidad de Posgrado, así como 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, puesto que se evidencia que los pagos realizados en la gestión 2008 y observados como ventas no facturadas, si bien corresponden a pagos por cuotas de los cursos, en algunos casos de manera evidente iniciados antes de la gestión 2008, fueron concluidos o cursados dentro la gestión 2008, toda vez que para los grados académicos como alguna especialidad, maestría y doctorados, el servicio de los cursos de postgrado culmina con el egreso, para aquellos que no otorga grado académico, y con la obtención del grado académico para los programas que sí lo otorgan, e incluye en ambos casos el cumplimiento y aprobación del programa en su integridad, es decir la realización del trabajo final y/o el trabajo de grado, que se traduce en la presentación y lectura del proyecto final o tesis con el que se otorga el Título de Grado académico escogido y pagado el costo total del programa respectivo, caso contrario, el cursante no tiene la opción de egresar o ingresar a la etapa final de la presentación del trabajo de grado o tesis, conforme indican los artículos 8 y 9 del Reglamento para la elaboración y presentación del trabajo de grado o tesis para maestrías (fojas 3516 a 3517), por lo que la observación y modificación realizada por la autoridad demandada a los reparos establecidos por la Administración Tributaria no tiene asidero legal.

Manifestó que de los descargos presentados por el contribuyente, se evidencia en el compendio de algunos cursos o programas realizados en los periodos sujetos a revisión, que el cursante tiene la opción de pagar el costo total del curso al inicio, durante o a la finalización del programa (fojas 3475), por lo que la autoridad demandada vulneró el artículo 8 de los Requisitos para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado, puesto que el contribuyente tiene como requisito previsto, que el costo de

los cursos y programas de postgrado, debe estar cubierto por el estudiante con anterioridad a la finalización del servicio.

Que los artículos 17 numeral 1 de la Ley N° 2492 y 4 inciso b) de la Ley N° 843, fueron aplicados incorrectamente por la autoridad demandada, toda vez que los ingresos por curso y programas de postgrado observados, se encuentran en el marco de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley N° 843, referido al nacimiento del hecho generador, ya que de los documentos que forman parte de los antecedentes, consistentes en ofertas de cursos y programas de postgrado del contribuyente, consta que los estudiantes deben cumplir con el requisito previo de efectuar la cancelación íntegra del costo del programa, antes de la finalización del mismo, ya sea con la entrega del trabajo final, producto y/o defensa de tesis, hecho que está ratificado con lo dispuesto en el Reglamento para la elaboración y presentación del Trabajo de Grado de la Universidad Mayor de San Simón, emitido en el marco de los parámetros establecidos en el Reglamento General de Estudios de Postgrado del CEUB y el Reglamento General de la Escuela Universitaria de Postgrado, que forma parte del cuerpo de antecedentes (fojas 4955 a 4958), que puntualmente establece en el capítulo III de los Requisitos para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado, en su artículo 8, que el contribuyente tiene como requisito previsto que el costo de los cursos y programas de postgrado, deben estar cubiertos por el estudiante con anterioridad a la finalización del servicio.

Refirió que el trabajo fue realizado en función a la documentación del contribuyente y principalmente en base a los mayores de la Cuenta DERECHOS, la cual aglutina los ingresos obtenidos por concepto de cursos y programas de postgrado, mismos que fueron revisados conjuntamente los Comprobantes de Ejecución de Recursos, Detalles de Recaudación, Informes de Recaudación y respaldos, evidenciándose en el Informe de Conclusiones que el contribuyente incluyó dentro de la cuenta de DERECHOS, otros conceptos que no forman parte del alcance de las verificaciones específicas, y/o que no son objeto del impuesto verificado, los cuales previa valoración y verificación fueron objeto de descargo de la Vista de Cargo.

Continuó señalando que se vulneró el numeral 3 y último párrafo del artículo 81 de la Ley N° 2492, toda vez que los fundamentos para validar las observaciones fueron: **1)** Pago total, pago a cuenta y/o pago del saldo de títulos en base a documentación presentada por el sujeto pasivo (documentos que no se encuentra en poder de la Administración Tributaria); **2)** Pago por matrícula Reg. Internado; **3)** Existencia de traspaso entre cuentas regularizando un error de depósito; y **4)** Multa por presentación fuera de plazo de tesis de una maestría; debiendo considerar que la Administración Tributaria trabajó netamente sobre los antecedentes administrativos que se encontraban en su poder, y no así sobre documentación que nunca fue de su conocimiento, no correspondiendo que la autoridad demandada valore documentación que nunca fue presentada ante el Servicio de Impuestos Nacionales, ya que conforme al artículo 81 numeral 3 de la Ley N° 2492, deben rechazarse las pruebas que son ofrecidas fuera de plazo, salvo que se pruebe que la omisión no fue por causa propia y se las presente bajo juramento de reciente



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

obtención, siendo en el presente caso que si bien se realizó un juramento de reciente obtención, no se demostró que su falta de presentación ante la Administración Tributaria no fue por causa propia, no correspondiendo la valoración de la prueba que no fue de su conocimiento, debiendo ser rechazada.

Agregó el cuadro que se encuentra en la resolución impugnada, e indicó que de la revisión de las transacciones que fueron descargadas por la autoridad demandada (al confrontar con la documentación que se encuentra en antecedentes), se evidenció que en las observaciones realizadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria se hace mención a documentación que se encuentra en 2 y 3 cuerpos del sujeto pasivo, vinculando a fojas que cursan en los antecedentes, empero las fojas mencionadas corresponden a informes consolidados por unidad, por concepto y por cuenta, así como al detalle de recaudaciones según recibos que exponen pagos realizados por los programas o cursos llevados a cabo y no así los recibidos que forman parte de los antecedentes administrativos de la Administración Tributaria.

Finalmente señaló que la Administración Tributaria realizó de manera correcta la determinación respecto del contribuyente Universidad Mayor de San Simón, conforme lo establecen los artículos 76 y 81 de la Ley N° 2492, evidenciándose que no existe fundamento técnico y normativo que demuestre lo contrario, por lo que la autoridad demandada vulneró de forma contundente los artículos 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado y los artículos 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, así como el numeral 1 del artículo 17, numeral 3 y el último párrafo del artículo 81 de la Ley N° 2492, y el inciso b) del artículo 4 de la Ley N° 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la presente demanda contencioso administrativa, y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto, manteniéndose firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Determinativa N° 17-0726-13 de 20 de diciembre.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Universidad Mayor de San Simón, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 96 a 99, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 94) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que la parte demandante pretende inducir a error; que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que respecto a la vulneración de la normativa citada, de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que el 2 de marzo de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Lucio Gonzales Cartagena, representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014 cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA por concepto de los ingresos obtenidos por los cursos de postgrado, para los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, a dicho efecto notificó el Requerimiento N° 00113990 mediante el cual solicitó información consistente en el Libro de Ventas IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de los ingresos con respaldo, Libros Diario y Mayor, Detalle y Nómina de Estudiantes de los cursos de postgrado de las diferentes unidades, copia legalizada y/o original de recibos y caja de pagos efectuados de los cursos de postgrado, matrículas de la gestión 2008, detalle de costo total de cada curso, Reglamento de Admisión, realización y pago de los cursos de postgrado, como todo lo solicitado de acuerdo a detalle adjunto.

Manifestó que respecto a la base imponible y hecho generador del IVA, se tiene que resultado de la verificación según Informe con CITE: SIN/GGCBBS/DF/VE/INF/01309/2012 de 19 de octubre, la Administración Tributaria estableció que la Universidad Mayor San Simón percibió ingresos por concepto de cursos y programas de postgrado, registrados en la cuenta de "Derechos", que no fueron incluidos en la determinación del IVA, toda vez que emitió únicamente Recibos de Caja y no así factura o nota fiscal, de esa manera se determinó reparos a favor del fisco.

Refirió que es pertinente puntualizar, que la prestación de servicios contiene dos obligaciones, una de hacer y otra de dar, por lo que su configuración está sujeta a la voluntad de las partes, establecidas a través de un contrato verbal o escrito, y que en ese sentido, en concordancia con la legislación tributaria, para la materialización del hecho imponible en el Caso de la prestación de servicios se tiene que éste debe realizarse en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

territorio nacional, y las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación y fijar un precio.

Agregó que en cuanto al momento de la conclusión del servicio de educación, es necesario manifestar que según el inciso b) del artículo 4 de la Ley N° 843, el perfeccionamiento del hecho imponible, en el caso de prestaciones de servicios, cualquiera fuere su naturaleza, sucede en el momento en que finalice la ejecución o prestación del servicio, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, y que debe considerarse que conforme prevé el numeral 1 del artículo 17 de la Ley N° 2492, en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.

Que en el presente caso, siendo que de acuerdo con los artículos 39 del Reglamento de la Escuela Universitaria de Postgrado de la Universidad Mayor de San Simón, para los programas que no otorgan grado académico como el diplomado y 45, 53, 58 y 61 para los programas que otorgan grado académico como la especialidad, maestría y doctorado, el servicio de los cursos de postgrado culmina con la otorgación del egreso para el caso de los programas que no otorgan grado académico y con la obtención del grado académico para los programas que otorgan grado académico, que incluye en ambos casos el cumplimiento y aprobación del programa en su totalidad, la realización del Trabajo Final y el Trabajo de Grado, es así que el acaecimiento del presupuesto legal para la finalización del servicio se origina cuando la presentación y lectura del proyecto final con el que se le otorgará el Título del grado académico escogido se hubiera realizado.

Señaló que respecto a las pruebas de reciente obtención, es preciso aclarar que la instancia jerárquica las valoró en total apego a lo dispuesto por el artículo 81 de la Ley N° 2492, así como aplicando el principio de verdad material, pudiendo verificarse que los argumentos de la parte demandante no son evidentes, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, no existiendo lesión ni agravio de ningún derecho.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 132 a 134 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fojas 137, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fojas 140 y vuelta, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 141, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio 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 del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 2 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Lucio Gonzales Cartagena, representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014 de 28 de febrero de 2012 (fojas 2 del Anexo 3), cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el Débito Fiscal IVA por concepto de los ingresos obtenidos por los cursos de postgrado, para los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, a este efecto se notificó adjunto el Requerimiento N° 00113990 (fojas 7 del Anexo 3), mediante el cual se solicitó información consistente en : Libro de Ventas IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de los Ingresos con respaldo, Libros Diario y Mayor, Detalle y Nómina de Estudiantes de los cursos de postgrado de las diferentes unidades, copia legalizada y/u original de recibos y caja de pagos efectuados de los cursos de postgrado, matrículas de la gestión 2008, detalle de costo total de cada curso, Reglamento de admisión, realización y pago de los cursos de postgrado, como todo lo solicitado de acuerdo a detalle adjunto.

III.2.- Que el 7 de marzo de 2012, la Universidad Mayor de San Simón mediante nota CITE: Rect: 257/12 de 6 de marzo (fojas 16 del Anexo 3),



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

solicitó ampliación de plazo de 10 días más para la presentación de la documentación requerida, en mérito a ello el 12 de marzo de 2012 la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-00119-12 (fojas 15 del Anexo 3), mediante el cual aceptó la citada solicitud, otorgando plazo hasta el 23 de marzo de 2012.

III.3.- Que el 23 de marzo de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, según Acta de Recepción/Devolución de Documentación (fojas 21 22 del Anexo 3), presentó documentación consistente en: Libro de Ventas IVA de toda la gestión 2008, Extractos de Bancos BCP de la gestión 2008, Comprobantes de ingresos con respaldo de la gestión 2008, Libros Diario y Mayor de la gestión 2008, Detalle y nómina de estudiantes de cursos de postgrado, Copia de recibos de caja de pagos de cursos de postgrado y matrículas, Detalle del costo de cada curso, Reglamento de admisión, realización, programa y pago de cursos de postgrado.

III.4.- Que el 24 de septiembre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, según Acta de Recepción de Documentación (fojas 23 del Anexo 3) presentó documentación consistente en: **1)** Recibos del CESU del N° 47001 al 47100 de la gestión 2008; **2)** Recibos del CESU del N° 35501 al 35600 de la gestión 2007 a la 2008; **3)** Recibos del CESU del N° 36801 al 36900 gestión 2007 a la 2008; **4)** Informe de Recaudación (CESU) del N° 1 al 88.

III.5.- Que el 19 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01309/2012 (fojas 3535 a 3538 del Anexo 12), el cual establece que como resultado de la revisión de la información presentada por la Universidad Mayor de San Simón, se evidencia que percibió ingresos por concepto de cursos y programas de postgrado, registrados en la cuenta "Derechos" que no fueron incluidos en la determinación del IVA, toda vez que emitió únicamente Recibos de Caja y no así la factura o nota fiscal, determinándose reparos a favor del fisco por un total de 865.138 UFV, equivalentes a Bs.1.544.661, importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago por concepto de IVA, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, en cumplimiento a lo establecido en el numeral 3 del artículo 160 y en el artículo 165 de la Ley N° 2492, recomendando la emisión de la Vista de Cargo.

III.6.- Que el 22 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Lucio Gonzales Cartagena representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Vista de Cargo N° 26-00096-12 de 19 de octubre (fojas 3539 a 3549 del Anexo 12), la cual expresó el resultado de la verificación impositiva, determinando sobre base cierta la existencia de la deuda tributaria por un importe total de 865.138 UFV, equivalentes a Bs. 1.544.661, el cual incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, por concepto de IVA, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, otorgando un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.7.- Que el 23 de octubre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, mediante nota Rect. 1326/12 (fojas 3555 del Anexo 12), solicitó antecedentes de la Vista de Cargo, además de pedir la devolución de los documentos originales presentados, a cuyo efecto el 29 de octubre de

2012, la Administración Tributaria entregó la nota CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/NOT/0726/2012 (fojas 3556 del Anexo 12), a la Universidad Mayor de San Simón, y solicitando que se apersona el 1 de noviembre con la finalidad de recoger sus documentos originales y señalar de qué documentos se requiere se saque fotocopias de los antecedentes administrativos.

III.8.- Que el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria mediante Acta de Entrega de Documentación (fojas 3557 del Anexo 12), proporcionó a la Universidad Mayor de San Simón fotocopia de los Papeles de Trabajo e Informes correspondientes a la Orden de Verificación N° 3912OVE00014. Asimismo el 20 de noviembre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, mediante nota Rect. N° 1455/12 (fojas 3559 a 3564 del Anexo 12), presentó descargos a la Vista de Cargo, mencionado los siguientes puntos: **1)** La educación superior es la función suprema y primera responsabilidad del Estado, ejercida a través de las Universidades Públicas; **2)** No es sujeto pasivo del IVA, por los derechos (matrículas), recibidos por los cursos de postgrado; **3)** El proceso de determinación de la deuda tributaria es nulo, porque la base imponible de los hechos generadores incluye periodos de gestiones prescritas que no pertenecen al alcance de la verificación; **4)** El procedimiento de la determinación de la deuda tributaria es nulo, porque se incluyó dentro de la base imponible del IVA, conceptos que no son ingresos percibidos por cursos y programas de postgrado; y **5)** La determinación se realizó sobre base presunta a través de la presunción de que lo percibido refleja el hecho generador del IVA; y presentó documentación de descargo.

III.9.- Que el 12 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01696/2012 (fojas 3604 a 3628 del Anexo 12), el cual concluye que en virtud a la revisión de los descargos presentados a la Vista de Cargo, modifica parcialmente las observaciones contenidas en la misma, por lo que liquida la deuda tributaria en 851.308 UFV, equivalentes a Bs.1.529.621, que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago por concepto de IVA, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, toda vez que la conducta de la Universidad Mayor de San Simón se encuentra tipificada en el artículo 160 y numeral 3 del artículo 165 de la Ley N° 2492, por lo que recomendó remitir todas las actuaciones al Departamento Jurídico para la prosecución del trámite.

III.10.- Que el 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12 de 20 de diciembre (fojas 3635 a 3660 del Anexo 12), mediante la cual se determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 852.368 UFV, equivalentes a Bs.1.532.958 por concepto de IVA, correspondientes a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, importe que comprende tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, toda vez que la conducta del contribuyente se encuentra prevista en el artículo 165 de la Ley N° 2492.

III.11.- Que el 15 de enero de 2012, la Universidad Mayor de San Simón a través de su representante legal, mediante memorial de fojas 31 a 43 del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12, que fue resuelto a través de la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013 de 19 de abril (fojas 105 a 125 del Anexo 1), que **REVOCÓ** parcialmente la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12, modificando el tributo omitido por concepto de IVA de 334.426 UFV a 329.122 UVF, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

III.12.- Ante la Resolución de Alzada, en fecha 13 y 14 de mayo de 2013, la Administración Tributaria y la Universidad Mayor de San Simón interpusieron recurso jerárquico (fojas 129 a 131 y vuelta, y fojas 161 a 172 del Anexo 1), que fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto (fojas 282 a 303 del Anexo 2 y fojas 53 a 71 del expediente), que **REVOCÓ** parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013, dejando sin efecto el importe de Bs. 4.025 por débito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, declarando firme y subsistente la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs.1.519.041 por débito fiscal IVA no declarado, importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

III.13.- Que el 10 de septiembre de 2013, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013, en el cual corrigió los valores de la siguiente forma: *“Donde dice Bs.4.025, debe decir Bs.4616, asimismo donde dice la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalente a Bs. 1.519.041, debe decir la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs.1.519.041”*.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: **1)** Si la autoridad demandada vulneró los artículos 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, 4 inciso b) de la Ley N° 843 y 17 numeral 1 de la Ley N° 2492, al establecer que el hecho imponible se origina con la presentación y lectura del proyecto final con el que se otorga el título del grado académico y no con anterioridad a la finalización del servicio. **2)** Si es evidente que la autoridad demandada vulneró el artículo 81 numeral 3 de la Ley N° 2492, puesto que si bien se realizó el juramento de reciente obtención por el contribuyente, este no demostró que la falta de presentación de esa prueba ante la Administración Tributaria no fue por causa propia, por lo que no correspondía su valoración, debiendo haber sido rechazada.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración de la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, pese a que se advierte que sus reclamos no se encuentran expresados claramente, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia, que trata sobre la vulneración de los artículos 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, 4 inciso b) de la Ley N° 843 y 17 numeral 1 de la Ley N° 2492, puesto que la autoridad demandada habría establecido que el hecho imponible se origina con la presentación y lectura del proyecto final con el que se otorga el título del grado académico y no con anterioridad a la finalización del servicio, corresponde señalar la siguiente normativa legal:

El art. 4.b) de la Ley N° 843 en su primer párrafo señala: *"El hecho imponible se perfeccionará: 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"*, asimismo el numeral 1 del artículo 17 de la Ley N° 2492 señala: *"(Perfeccionamiento). Se 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 previstas por ley"*.

En ese contexto, de acuerdo al argumento de la Administración Tributaria, que sostiene que de acuerdo a los artículos 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, la Universidad Mayor de San Simón tenía como requisito previo a la conclusión de los cursos o programas de postgrado, que el estudiante cubra el costo con anterioridad a la finalización del servicio de los mismos, es preciso indicar que de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria el 2 de marzo de 2012, notificó a la Universidad Mayor de San Simón con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA, **por los ingresos obtenidos en los cursos de postgrado de los periodos enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008**, notificando también el Requerimiento N° 00113990 mediante el cual se solicitó al contribuyente la presentación de documentación de respaldo, la cual se encuentra detallada en el mismo requerimiento que cursa a fojas 7 del Anexo 3.

Bajo la normativa mencionada y con los antecedentes referidos, siendo claro que la Orden de Verificación N° 3912OVE00014, tenía un alcance de



Órgano Judicial

verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA, de los ingresos obtenidos en los cursos de postgrado de los periodos enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, se concluye que, al ser la Universidad Mayor de San Simón una institución prestadora de servicios, debe tomarse como momento del perfeccionamiento del hecho generador, la finalización del curso o programa de postgrado, que de acuerdo al artículo 39 del Reglamento de la Escuela Universitaria de Postgrado de la Universidad Mayor de San Simón, para los programas que no otorgan grado académico como ser el diplomado, sería el momento de la otorgación del egreso, y de acuerdo a los artículos 45, 53, 58 y 61 del mismo Reglamento, para los programas que otorgan grado como ser la especialidad, maestría y doctorado, sería en el momento de la obtención del grado académico, por lo que el momento del perfeccionamiento del hecho generador, se produce cuando el estudiante presenta y da lectura del proyecto con el cual aspira a obtener el título del grado académico que escogió, criterio que correctamente emitió la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo confirmar el mismo.

V.3.- Finalmente respecto al segundo punto controvertido, que tiene relación con el primero, se tiene que la Administración Tributaria acusó que la documentación que fue presentada como prueba de reciente obtención, no fue de su conocimiento dentro el proceso de determinación, por lo que es necesario traer a colación lo establecido por el inciso a) del artículo 217 de la Ley N° 2492 que dispone: *“Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente”*, así también el artículo 76 de la Ley N° 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por otro lado el artículo 81 del mismo Código Tributario señala sobre la aplicación, pertinencia y oportunidad de la prueba lo siguiente: *“Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”*.

Dentro ese contexto, se observa que la Universidad Mayor de San Simón, presentó a través de la Nota Rect. 624/13 de 24 de mayo, prueba de reciente obtención (fojas 181 a 210 de los Anexos 1 y 2), y que posteriormente se procedió a tomar el juramento de prueba de reciente obtención al representante de dicha universidad, conforme se evidencia de fojas 213 del Anexo 2, no advirtiéndose vulneración alguna al artículo 81 de la Ley N° 2492 como acusa la Administración Tributaria, siendo

adecuado el criterio de la autoridad demandada al considerar la prueba que fue presentada como de reciente obtención, aplicando el principio de verdad material, puesto que la Universidad Mayor de San Simón cumplió con lo señalado en los artículos 81, parte *in fine* y 217 de la Ley N° 2492, por lo que no es procedente este agravio planteado por la Administración Tributaria.

Finalmente, es necesario precisar respecto al principio de verdad material, que es el que rige en materia administrativa; o bien, la prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal; que presupone que las formalidades no deben impedir el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello, en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto; puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. El principio de verdad material busca que el logro de la justicia no se vea impedido por cuestiones o reglas procesales o por consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos, debe ser aplicado en todos los ámbitos del derecho; impregnando completamente la función administrativa; resultando inadmisibles que se exijan ritualismos o formalismos exagerados, que impidan la materialización de la justicia. Es por esa situación que entre los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, se encuentra sin duda como uno de los más importantes, el de verdad material, que dispone expresamente, que la administración pública debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, situación que aconteció en el presente caso, toda vez que la autoridad demandada validó la prueba de reciente obtención que presentó la Universidad Mayor de San Simón en respaldo al crédito fiscal declarado, ya que la misma cumplía con lo establecido en el artículo 81 numeral 3 de la Ley N° 2492, por lo que no existió vulneración al mencionado artículo.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Administración Tributaria, siendo evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ N° 1465/2013 de 19 de agosto, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 84 a 89 y vuelta, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto y el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013 de 10 de septiembre.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1168/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.


No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto
disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Bornes Méndez
DECANO



Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

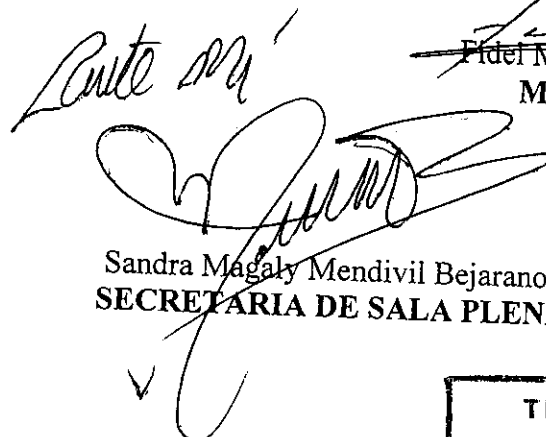

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquima
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017.....	
SENTENCIA N° 210... FECHA 18 de abril...	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....	
<u>Dra. Rita S. Nava Durán</u>	
VOTO DISIDENTE:	


MSE Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA