

SALA PLENA

SENTENCIA: 295/2013
EXP. N°: 65/2007
PROCESO: Contencioso Administrativo
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Superintendente Tributario General.
FECHA: Sucre, dos de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA La demanda contencioso administrativa de fojas 43 a 51, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0335/2006 de 8 de noviembre de 2006, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, la respuesta de fojas 87 a 90, los memoriales de réplica de fojas 94 a 97 y dúplica de fojas 100 a 103 vuelta, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, y,

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital de Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Apolinar Choque Arevilla, dentro el plazo previsto por ley, interpuso demanda contencioso administrativa, señalando en síntesis lo siguiente:

Que la administración tributaria en proceso de fiscalización requirió al contribuyente Miguel Ángel Villarroel Vidaurre, presentar la documentación detallada en el Formulario 7520, posteriormente solicitó la presentación del contrato suscrito con ENTEL SA., así como cualquier otra documentación que respalde su condición de comisionista. Una vez presentada y analizada la documentación, determinó que el sujeto pasivo no reúne las condiciones requeridas para ser considerado comisionista, conforme al artículo 1260 del Código de Comercio, artículos 4 y 72 de la Ley 843, artículo 2 del D.S. N° 21532, artículo 9-I del D.S. N° 27369, numerales 7, 8 y 9 de la Resolución Administrativa N° 05-0039-99, y numeral 19 de la Resolución Administrativa N° 05-0042-99, toda vez que el servicio que presta el contribuyente por cuenta de ENTEL SA. es facturado por cuenta propia y no a nombre de la empresa contratante, que el contrato no define su actividad como comisionista, si bien menciona su condición de tal, establece que debe facturar los ingresos percibidos con facturas propias, por lo que concluyó que el sujeto pasivo está obligado a presentar declaraciones juradas tanto del IVA como del IT, sobre el total facturado, según dispone el literal d) del artículo 3 de la Ley 843 y artículo 72 del mismo cuerpo legal.

Señala que los fiscalizadores realizaron una comparación de las facturas de venta emitidas en la gestión 2002 por el operador ENTEL SA, con las declaraciones juradas del IVA e IT y los Libros de Ventas IVA presentados por el contribuyente, verificando diferencias, en base a las cuales se determinaron ingresos no facturados, emitiéndose la Vista de Cargo N° 600-83/48-23/2005 de 14 de septiembre de 2005. Que posteriormente y ante la falta de pago del tributo omitido, se dictó la Resolución Determinativa N° 022/2005 de 16 de diciembre de 2005, estableciendo un adeudo tributario de UFV's.125.829, equivalente a Bs.143.705 más accesorios de ley, montos calculados al 16 de diciembre de 2005.

Sostiene que interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la Superintendencia Regional de Cochabamba dictó la Resolución STR-CBA/RA 0064/2006 de 23 de junio de 2006, mediante la cual revocó totalmente la Resolución Determinativa N° 022/2005, de 16 de diciembre de 2005, resolución que al ser lesiva a los intereses de la Administración Tributaria de Tarija, fue impugnada a través de Recurso Jerárquico, que concluyó con la emisión de la Resolución N° STG-RJ/0335/2006 de 8 de noviembre de 2006, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, que resolvió anular la resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0064/2006, disponiendo la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo inclusive.

Argumenta que la Resolución de Recurso Jerárquico, incurrió en interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, indebida valoración de la prueba y del contrato de afiliación en la red de ventas en franquicia "Punto ENTEL Mercado Central", suscrito entre ENTEL S.A. y Miguel Ángel Villarroel Vidaurre; acusando interpretación errónea de los artículos 8 y 14 de la Ley 2492,

que no se tomó en cuenta lo previsto en los artículos 450 y 523 del Código Civil, al considerar al contribuyente como comisionista. Agrega, que la validez de dicho contrato en el ámbito tributario se encuentra limitado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 2492, por lo que a la realidad económica verificada por la Administración Tributaria, corresponde la aplicación de los artículos 1, 3, 7, 72, 73 y 74 de la Ley No. 843, como se realizó en la Resolución Determinativa, teniendo como base imponible de los impuestos IVA e IT el total de los ingresos facturados y no facturados, percibidos en los periodos sujetos a verificación.

Manifiesta que no es evidente la afirmación contenida en la resolución de recurso jerárquico en sentido que la Administración Tributaria en la determinación de la deuda tributaria no hubiera tomado en cuenta el total del monto facturado por ENTEL SA, es decir, el importe de facturas por consumo de telefonía y el importe de facturas por comisión, siendo incorrecto el fundamento que debió tomarse en cuenta el crédito fiscal del monto facturado por ENTEL S.A. Al respecto, sostiene que se consideraron los ingresos efectivamente facturados y las compras declaradas según los formularios 143, presentados por el contribuyente, aclarando que éstas no fueron objeto de verificación en atención a que la fiscalización solamente se sujetó a verificar los ingresos, al haberse constatado la existencia de ingresos no facturados se procedió a la liquidación directa del IVA, sin considerar para el efecto ningún crédito fiscal en aplicación del artículo 12 de la Ley 843, concordante con el artículo 12 del D.S. 21530.

Con estos argumentos, solicita que se declare probada la demanda, revocando totalmente la resolución impugnada y en consecuencia firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 022/2005 de 16 de diciembre de 2005.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda y citado legalmente Rafael Vergara Sandoval, en su condición de Superintendente Tributario General, responde en los términos siguientes:

Que la Superintendencia Tributaria General, realizó un análisis minucioso del contrato suscrito entre ENTEL SA y Miguel Ángel Villarroel Vidaurre, evidenciando que para fines legales el afiliado es "comisionista", porque el referido contrato determina la exactitud del acto jurídico generador imponible, cuyo presupuesto económico-jurídico configura los tributos emergentes y da origen al nacimiento de la obligación de pago, además que el sujeto pasivo cumplió los términos del contrato y a pesar de que está obligado contractualmente a facturar con sus propias facturas la totalidad de los productos y servicios comercializados en razón a que ENTEL SA no factura a los clientes finales- sin embargo, la realidad económica demostró que el ingreso real que percibe el contribuyente es únicamente su comisión.

En cuanto al IVA, sostiene que no existe incidencia impositiva (efecto neutro), por cuanto el "comisionista" obtiene un crédito fiscal por las compras que realiza a ENTEL SA para luego comercializarlas y al generar el débito fiscal éste es deducido con el crédito fiscal correspondiente, quedando como diferencia la comisión por la cual "Punto ENTEL" emite factura a "ENTEL SA", y que en el caso del IT, al facturar por el total de los ingresos brutos, implica que el comisionista pague este impuesto dos veces, es decir, primero por el total de los ingresos que incluye su comisión y segundo cuando factura por su comisión, que por el efecto cascada de este impuesto, no puede el IVA ser neutralizado, ya que el mismo se paga en cada transacción en virtud al diseño del sistema tributario.

Aclara que existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas, los mismos bienes o los mismos actos son gravados dos o más veces por la realización del mismo "hecho imponible", en el mismo período de tiempo por parte de dos o más sujetos con poder tributario; que en el caso presente, la realidad económica muestra que el ingreso real del contribuyente es su comisión y sobre ésta debe pagar tanto el IVA como el IT, siendo aplicables las Resoluciones Administrativas 05-039-99 y 05-0042-99, en sus numerales 9 y 19 respectivamente, de conformidad al artículo 5 de la Ley 2492 (CTB), además que el contrato fue suscrito bajo la relación jurídica prevista por el artículo 450 del Código Civil y artículo 1260 del Código de Comercio.

Concluye que la administración tributaria determinó incorrectamente el IVA e IT, correspondiendo hacer un nuevo cálculo teniendo en cuenta la determinación del IVA sobre la totalidad que el "comisionista" obtiene de crédito fiscal por la compra de servicios a ENTEL SA para luego comercializarlas y al generar el débito fiscal debe ser deducido con el crédito fiscal acumulado, quedando como diferencia la comisión por la cual "Punto ENTEL" emite factura a "ENTEL SA", y

en cuanto al pago del IT deberá realizarse sobre el monto de su comisión; por esta razón justifica la nulidad de obrados, hasta la Vista de Cargo inclusive, debiendo el Servicio de Impuestos Nacionales, determinar los impuestos IVA e IT como comisionista, conforme a la normativa legal citada en la resolución del recurso jerárquico.

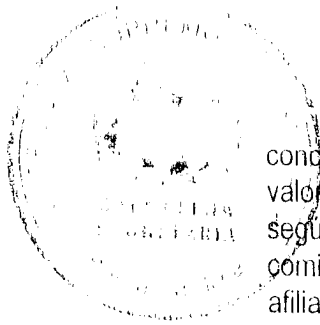
Por lo expuesto solicita que en sentencia se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

Consta en obrados la réplica de fojas 94 a 97 y la dúplica de fojas 100 a 103, presentadas por demandante y demandado, ratificando sus pretensiones.

CONSIDERANDO III: Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, en virtud a que el trámite en fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Superintendente Tributario General.

En ese marco, de la revisión y compulsión de los datos procesales y la resolución impugnada, se establece los siguientes extremos:

- 1) Que la administración tributaria en procedimiento de fiscalización giró la Vista de Cargo N° 600-83/48-23/2005 de 14 de septiembre de 2005, contra el contribuyente Miguel Ángel Villarroel Vidaurre. Vencido el término de prueba y al no haber pagado la suma contenida en la liquidación practicada, emitió la Resolución Determinativa N° 022/2005 de 16 de diciembre de 2005 (fs. 487 a 490 del Anexo 2), determinando la deuda tributaria por el monto de UFV's 125 829, equivalente a Bs.143.705, por concepto de impuestos y accesorios de ley, calculados al 16 de diciembre de 2005, emergente de los impuestos IVA e IT, por los períodos enero a diciembre de la gestión fiscal 2002.
- 2) Que interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, el Superintendente Tributario Regional de Cochabamba, dictó la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0064/2006 de 23 de junio de 2006 (fs. 39 a 40 del Anexo 1), revocando totalmente la Resolución Determinativa N° 022/2005 de 16 de diciembre de 2005.
- 3) Contra la resolución de alzada, la Gerencia Distrital de Tarija del SIN formalizó Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución N° STG-RJ/0335/2006, de 8 de noviembre de 2006 (fs. 110 a 130 del anexo 1), pronunciada por el Superintendente Tributario General, mediante la cual anuló la resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0064/2006, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo inclusive, disponiendo que el Servicio de Impuestos Nacionales determine los impuestos IVA e IT como comisionista, conforme a las Resoluciones Administrativas 05-0039-99 y 05-0042-99, numerales 9 y 19 respectivamente, y conforme dispone el art. 212-I inciso c) de la Ley 3092 (Título V del CTB).
- 4) La Superintendencia Tributaria General, apoyó su decisión en base al fundamento que el contrato fue suscrito en sujeción a los numerales 7, 8 y 9 de la Resolución Administrativa (RA) 05-0039-99 y numeral 19 de la RA 05-0042-99, artículo 450 del Código Civil, artículo 1260 del Código de Comercio y artículo 9 del D.S. 27369 de 17 de febrero de 2004, en cuanto a la figura de comisionista.
- 5) La resolución impugnada fundamentó que si bien el contrato suscrito entre la empresa ENTEL SA y Miguel Ángel Villarroel Vidaurre, no se elevó a la categoría de instrumento público, sin embargo, de su lectura se ha evidenciado que el objeto fue la explotación por parte del afiliado bajo la modalidad de franquicia de los servicios de telecomunicaciones de "ENTEL SA", servicio de telefonía de larga distancia nacional e internacional prestado por ENTEL SA, además de comercializar otros productos y servicios de proveedores externos, estableciendo entre las obligaciones del "Afiliado", mantener las instalaciones de "PUNTO ENTEL" en un adecuado nivel de presentación y limpio el mobiliario y equipos de propiedad de ENTEL SA, así como efectuar la comercialización de los productos y servicios autorizados, en los precios, tarifas y condiciones comerciales definidas por ENTEL SA, estipulando en la cláusula cuarta, numeral 4.5, la forma en que el Afiliado efectuará los depósitos por las recaudaciones en la cuenta de "ENTEL SA", la



conciliación mensual de cuentas, la obligación de ENTEL SA a facturar por el 100% del valor establecido en el Estado de Cuentas o el importe resultante de la conciliación, según corresponda y esta a su vez facturar a favor de ENTEL SA, por el monto de la comisión percibida. En cuanto a las obligaciones fiscales, estipula en el punto 4.7, que el afiliado operará bajo su NII propio, extendiendo obligatoriamente factura fiscal por todos los productos y servicios prestados al cliente final y a ENTEL SA por las comisiones percibidas y, responsabilizarse del pago de tributos presentes y futuros establecidos por ley.

- 6) A efectos de resolver resulta necesario precisar que el artículo 1260 del Código de Comercio expresa que *"la comisión es un mandato sin representación, por el cual el comisionista contrata con los terceros a su propio nombre, pero por cuenta de su comitente, la ejecución de un acto o negocio mercantil"*.

Por su parte, las Resoluciones Administrativas 05-0039-99 y 05-0042-99 de 13 de agosto de 1999, aplicadas en la Resolución de Recurso Jerárquico, señalan que son comisionistas para fines del tratamiento tributario, las personas naturales o jurídicas que realicen actividades por cuenta de terceros, facturando a nombre de estas empresas y percibiendo por la intermediación una comisión, la cual debe estar respaldada por la factura que obligatoriamente emite el comisionista. Las personas naturales o jurídicas que perciban comisiones deberán demostrar su condición de tales mediante contrato.

Es decir, las precitadas normas establecen las condiciones que deben cumplir los contribuyentes para ser considerados comisionistas: La venta de bienes por cuenta de terceros, el contrato en el que se especificará las condiciones contractuales del comisionista y la percepción de una comisión respaldada por la factura respectiva.

En la especie, queda demostrado que la Superintendencia Tributaria General en la resolución del recurso jerárquico realizó el análisis del contrato suscrito entre ENTEL SA y el contribuyente "PUNTO ENTEL MERCADO CENTRAL", cursante a fs. 365 a 386 del Anexo 2, cuerpo 2 de los antecedentes administrativos, llegando a la convicción que el Afiliado es comisionista en razón a que el referido contrato determina la exactitud del acto jurídico generado imponible cuyo presupuesto económico-jurídico configura los tributos emergentes y el origen al nacimiento de la obligación de pago, y aplicó el principio de realidad económica, incorporado a nuestra legislación por el artículo 8 de la Ley 2492 (CTB), realidad económica que refleja que el ingreso real del contribuyente es su comisión y sobre esta debe pagar tanto el IVA como el IT, en aplicación a las Resoluciones Administrativas 05-0039-99 y 05-0042-99, numerales 9 y 19 respectivamente, tomando en cuenta que a los fines del artículo 1260 del Código de Comercio, aplicable al contrato suscrito, el contribuyente Miguel Ángel Villarroel Vidaurre, realiza operaciones comerciales bajo la modalidad de comisionista de ENTEL SA., percibiendo ingresos solamente por su comisión, por lo que el contribuyente cumple con las condiciones para ser considerado comisionista, razón por la cual la normativa antes señalada ha sido aplicada a cabalidad en la Resolución Impugnada.

En este entendido, es correcta la conclusión a la que arribó la Superintendencia Tributaria General al disponer que la determinación del IVA se debe efectuar sobre la totalidad de sus ingresos, ya que el "comisionista" obtiene un crédito fiscal por las compras de servicios que realiza a ENTEL SA para luego comercializarlas y al generar el débito fiscal es deducido con el crédito fiscal acumulado, quedando como diferencia la comisión, por la cual "Punto ENTEL" emite factura a ENTEL SA, y en lo que respecta al pago del IT deberá realizarse sobre el monto de su comisión.

En consecuencia, la Superintendencia Tributaria General al haber verificado la existencia de vicios formales en la determinación del IVA e IT, que generan inseguridad jurídica en el contribuyente, resolvió anular obrados con reposición hasta la vista de cargo inclusive, en razón a que no existió un legal y justo procedimiento, al no haberse determinado la deuda tributaria de manera correcta, contraviniendo el principio de legalidad.

En definitiva, del análisis que antecede se advierte que no existe interpretación errónea, tampoco conculcación de normas legales en la resolución jerárquica emitida por la Superintendencia Tributaria General, al contrario, realizó correcta valoración e



interpretación en sus fundamentos técnico jurídicos que se ajusta a derecho; mas aún si lo afirmado en la demanda tampoco desvirtúa de manera concluyente los fundamentos de la resolución impugnada, conforme se tiene anotado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida por el art. 101 de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de los 43 a 51, interpuesta por la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-R.Ju.35/2006 de 8 de noviembre de 2006.

Sin costas, en aplicación del artículo 39 de la Ley No. 1178.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dos días del mes de agosto de dos mil trece años.

Regístrese, comuníquese y complase.

Magistrada Relatora: Norka Natalia Mercado Guzmán.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Jorge Isaac von Borries Méndez

DECANO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia

MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán

MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina

MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena