



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

INFORME N° 97/15 de 29/05/2015  
H.R. N° 3023 de 02/06/2015

23-05-15  
11:48

SALA PLENA

**SENTENCIA:** 308/2014.  
**FECHA:** Sucre, 7 de octubre de 2014  
**EXPEDIENTE N°:** 634/2007.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**MAGISTRADA RELATORA:** Norka Natalia Mercado Guzmán

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0526/2007 de 20 de septiembre de 2007.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 62, la contestación de fs. 92 a 95, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** Que la Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. (COTEOR Ltda.), representada por José Eduardo Mackay Peralta, en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa, fundamentando lo siguiente:

El 3 de octubre de 2006, la Cooperativa fue notificada por la Administración Tributaria con la Resolución Determinativa N° 0391/2006 de 27 de diciembre, que establece una deuda tributaria de 4.172,885 UFV's, por concepto de tributo omitido IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre de 2002, más intereses, mantenimiento de valor y la sanción por la conducta fiscal; deuda que devendría supuestamente de diferimiento de impuestos, es decir, por el pago del tributo en periodos posteriores a la prestación del servicio; resolución que fue impugnada por COTEOR Ltda., emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada STR-LPZ/RA N° 0163/2007 de 18 de mayo, que anuló obrados por errores en el procedimiento de determinación, ésta Resolución fue impugnada por el SIN ante el Superintendente Tributario General, quien obviando la prueba presentada y sin la debida fundamentación, revocó en todas sus partes la Resolución de Alzada, mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0526/2007 de 20 de septiembre.

Acusa de absurda la afirmación de la Administración Tributaria en sentido que el sujeto pasivo difiere el pago del impuesto; alega que no es posible



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruró Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

diferir un impuesto que no ha sido percibido, habiendo demostrado que COTEOR declaró sobre todos los ingresos efectivamente percibidos, pues los usuarios y socios al cancelar el importe de los servicios en caja en el acto reciben su factura, asimismo, que los usuarios en mora a momento de cancelar el servicio reciben también su factura. Agrega que las empresas de servicio, tienen ingresos devengados y no percibidos, por mora de los usuarios, indica que las empresas de servicios devengan estos ingresos para su posterior facturación en los periodos fiscales en que se percibe el ingreso, proceder que ha sido interpretado por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0001-02 de 9 de enero de 2002, pues al ser empresa de servicios presenta sus dictámenes de conformidad con la referida Resolución, facturando los ingresos devengados en los periodos de percepción efectiva, es así que los servicios prestados durante la gestión 2002, fueron efectivamente facturados en periodos fiscales posteriores e inclusive durante el año 2002, según la oportunidad de pago.

Señala que el IVA es un impuesto indirecto porque lo paga el consumidor, pues se halla incluido en el precio por el servicio, razón por la cual no se ha diferido su pago, además que el servicio de telefonía no finaliza al mes vencido, es un servicio continuo, en consecuencia no existe contravención al art. 4 de la Ley N° 843; aclara que el criterio de determinación basado simple y llanamente en la norma antes señalada, es errado, pues obvia la prescripción contenida en el DS 21530, art. 4, 3er párrafo, que dice, en los casos de servicios que se contrapresta mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la precepción de cada pago. Al respecto, indica que el servicio de telefonía fija, televisión por cable y el de internet, se contrapresta mediante pagos parciales del precio, norma aplicable al presente caso, pues sólo están obligados a facturar por lo efectivamente percibido.

Sostiene que en la determinación de oficio la Administración Tributaria realizó todos los cálculos en UFV, omitió establecer la base imponible o de cálculo para obtener el importe por IVA e IT de enero a diciembre de 2002, asimismo acusa que las hojas de trabajo no contienen referencia y con referencias adecuadas, los accesorios de ley son distintos a los registrados en la Resolución Determinativa y existe una doble actualización del tributo, por lo que la determinación es nula por incorrecta liquidación del tributo, multas e intereses, aspecto que hizo notar desde la impugnación primigenia.

Expresa que por disposición del art. 116 de la Ley N° 1340, aplicable al caso por tratarse del año 2002, la sanción que corresponde a la contravención de evasión es la multa equivalente al 50% del tributo actualizado, pero la AT aplicó una sanción de 2.097.583 UFV's, señalando que corresponde al 50% del tributo omitido actualizado, sin embargo supera al 100%, habiendo el Superintendente Tributario General minimizado este error de cálculo, como se evidencia en la última página de la Resolución Jerárquica, donde

A



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

recomienda a la AT que al momento del pago efectivo haga conocer al contribuyente la liquidación del cálculo de la sanción en forma clara y detallada por periodos y conceptos observados, de tal manera que se muestre en forma lógica y directa la composición exacta de la sanción establecida por la contravención de evasión.

En base a estos argumentos la empresa demandante solicita que en sentencia se declare probada la demanda, dejando sin efecto la resolución impugnada y deliberando en el fondo anule obrados hasta el vicio más antiguo.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda, se corrió traslado al Superintendente Tributario General en su condición de autoridad demandada, quien en tiempo hábil se apersona y contesta la demanda, en base a los siguientes argumentos de hecho y de derecho:

Para que exista anulabilidad de un acto por infracción de una norma legal, deben ocurrir los presupuestos establecidos en el art. 36. II de la Ley N° 2342 (LPA) y el art. 55 del DS 27113 (RLPA), aplicable en materia tributaria por imperio del art. 201 de la Ley N° 3092, es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, en el presente caso, las causales invocadas no se encuentran previstas en la normativa tributaria ni administrativa como causales expresas de nulidad.

Argumenta que la AT estableció la base imponible del IVA E IT por periodos no declarados por servicios de telefonía, internet y TV cable, por un lado por ingresos diferidos, al establecer que por los servicios prestados no declaró en el periodo fiscal correspondiente, y por otro, por depuración del crédito fiscal, conforme se evidencia en los papeles de trabajo, importes que fueron consolidados en los cuadros de Resúmenes de Reparos que cursan en los antecedentes administrativos, y que fueron sujetos a liquidación a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa.

Expresa que el art. 4 inc. b) de la Ley N° 843, establece que el hecho generador se perfecciona en el caso de contratos de obra o de prestación de servicios y de otras prestaciones cualquiera fuera su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, normativa que fue reglamentada por el num.2 de la RA 05-0039-99, que establece que el hecho imponible del IVA, en las empresas y sociedades cooperativas de servicios públicos se perfecciona en el momento de la finalización del servicio, debiendo dichas empresas considerar para la determinación del débito fiscal, la totalidad de las facturas emitidas en el periodo que se liquida, hayan sido estas canceladas o no, conforme a lo establecido en el art. 7 de la Ley N° 843 y el DS 21530; de ahí que la emisión de las respectivas facturas por servicios de telefonía debieron ser declaradas en el periodo fiscal que corresponde el servicio prestado, como disponen los arts. 10 y 74 de la Ley N° 843,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

concordante con el num.2 de la RA 05-0039-99 y num.1 de la RA 05-0042-99 e inc.f) del num.41 de la RA 05-0043-99, normas tributarias que fueron incumplidas en atención a que las facturas fueron emitidas en los meses siguientes a la prestación del servicio.

Señala como infundadas las observaciones sobre la cuantificación de la sanción por evasión, que corresponde al 50% del tributo omitido actualizado, refiere que la Resolución Determinativa estableció 2.097.583 UFV's, que si bien es superior al tributo omitido de 2.075.302 UFV's, fue debido a que la AT determinó que el tributo no fue empozado en la fecha de su vencimiento, sino un periodo después, es decir difirió el pago del IVA e IT ilegalmente al mes siguiente, por lo que la base de cálculo para la sanción por evasión, está constituida por un lado, sobre el impuesto omitido por ingresos no declarados ni facturados, y por otro, sobre el impuesto omitido no cancelado en el periodo correspondiente.

Concluye aclarando que no existió ninguna mala fe al haber recomendado a la AT que al momento del ajuste haga conocer en forma detallada los conceptos observados, para una mejor comprensión del contribuyente.

Con estos argumentos pide se declare improbadada la demanda, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0526/2007 de 20 de septiembre de 2007.

No habiendo la Cooperativa demandante presentado su réplica, se decretó Autos para Sentencia mediante proveído de fs. 99.

**CONSIDERANDO III:** Que de la compulsión de los datos procesales como de la resolución administrativa impugnada, se establecen los siguientes extremos:

**III.1.** - La controversia radica en establecer si la resolución impugnada STG-RJ/0526/2007 de 20 de septiembre de 2007, consideró y aplicó correctamente los arts. 4 del DS 21530 y 4 inc. b) de la Ley N° 843, asimismo si omitió anular obrados por errores cometidos por la AT al establecer la base imponible para obtener el importe por IVA e IT, y por errores de cálculo en la determinación respecto a la sanción que corresponde a la contravención de evasión.

**III. 1.1.** -Revisando lo obrado se colige que la AT, en uso de las atribuciones conferidas por Ley N° 2492, inició proceso bajo la modalidad Fiscalización Externa con N° de Orden 00060FE0059, respecto a las obligaciones impositivas del contribuyente COTEOR Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), con relación a los periodos fiscales enero a diciembre de 2002; comprobando que el contribuyente factura en función de lo percibido y no de lo devengado como establece el art. 4 inc. b) de la Ley N° 843, difiriendo el pago del impuesto. Girada la Vista de Cargo N° 400- 00060FE0059/058.2006,

A



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

estableció una deuda tributaria de 2.046.787 UFV's. importe que incluye el tributo omitido actualizado e intereses, tipificando inicialmente la conducta como evasión, correspondiendo una sanción del 50% sobre el tributo omitido actualizado (fs.1.603 a 1604, anexo 6 de antecedentes administrativos).

**III. 1.2.-** Posteriormente, la AT emitió la Resolución Determinativa N° 391/2006 el 27 de diciembre de 2006, determinando las obligaciones impositivas que debe cancelar el contribuyente, por diferir el pago del impuesto hasta el periodo fiscal en que realmente percibió el pago por los servicios prestados de meses anteriores, contraviniendo lo establecido en los arts. 4, 5 y 7 de la Ley N° 843; así también por no haber declarado los saldos de los importes devengados en la gestión 2002, los que fueron facturados con posterioridad, y por no haber declarado la percepción de la comisión del 6.5% de las operadoras a momento de descontarse por este concepto, emitiendo la factura con posterioridad, efectuando la depuración del crédito fiscal sin cumplir con los requisitos legales, estableciendo una deuda tributaria de 2.075.302 UFV's, correspondiente al IVA e IT de los periodos enero a diciembre/2002, sancionado con una multa del 50% del tributo omitido actualizado cuyo importe asciende a 2.097.583 UFV's. (fs. 1622 a 1629, anexo 6 de antecedentes administrativos).

**III.1.3.-** Contra esta resolución COTEOR Ltda., interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución STR-LPZ/RA N° 0229/2007 de 18 de mayo de 2007 (fs. 62 a 66 antecedentes administrativos), dictada por el Superintendente Tributario Regional de La Paz, anulando obrados hasta el estado que se emita nueva vista de cargo en la que se identifique el objeto gravado, la base imponible y se liquide el tributo omitido, más su mantenimiento de valor e intereses en moneda nacional, en cumplimiento de los arts. 1 al 8, 72 y siguientes de la Ley N° 843 y 58 y 59 de la N° 1340.

**III. 1.4.** La citada decisión fue impugnada por la Administración Tributaria, dando lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0526/2007, mediante la cual el Superintendente Tributario General revocó totalmente la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 391/2006 de 27 de diciembre (fs. 11 a 134 antecedentes administrativos).

**III.2.** Relacionados los antecedentes, corresponde resolver conforme se desglosa a continuación:

**III.2.1.-** Con relación a la denuncia que en la Resolución Jerárquica no se consideró el art. 4, párrafo 3 del DS 21530 y aplicó erróneamente el art. 4 inc. b) de la Ley N° 843, es menester señalar que la citada norma del DS 21530 o Reglamentario al Impuesto al valor Agregado, dispone "Por su parte, en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago". Sin embargo, la misma norma legal en la última parte determina: "En los casos indicados en los párrafos precedentes, el hecho imponible nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

equivalente, o en el de la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio, lo que ocurra primero; en este último supuesto, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona incuestionablemente en el momento de la entrega definitiva de la obra o de la prestación efectiva del servicio”.

Por otro lado, el art. 4 de la Ley N° 843 prevé que: “El hecho imponible se perfeccionará: ...b) *En el caso de contratos de obras de construcción, 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.*”

Esta normativa fue reglamentada por la RA 05-0039-99, que en su numeral 2 establece: “*El hecho imponible del IVA, en las empresas y sociedades cooperativas de servicios públicos, se perfecciona en el momento de la finalización del servicio, debiendo dichas empresas considerar para la determinación del Débito Fiscal correspondiente, la totalidad de las facturas emitidas en el periodo que se liquida hayan sido estas canceladas o no*”.

En este entendido, la determinación de la obligación tributaria tuvo su fundamento legal en la normativa antes señalada, si bien los usuarios no pagaron el consumo en el mismo mes que utilizaron el servicio, sin embargo la normativa claramente establece que **el nacimiento del hecho imponible en los contratos de obras o prestación de servicios y de otras prestaciones, se perfecciona desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación efectiva del servicio, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior**; es decir, en el presente caso al tratarse de prestación de servicios, el nacimiento del hecho imponible se perfeccionó en el momento en que finalizó la prestación efectiva del servicio, de ahí que la Cooperativa debió declarar el impuesto en el periodo fiscal en el cual prestó y finalizó el servicio, hayan sido las facturas pagadas o no, así también las comisiones por el servicio de cobranza, conforme determinó la Administración Tributaria y correctamente estableció la Resolución del Recurso Jerárquico que revocó la resolución de alzada manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa, en consideración a que las facturas observadas fueron emitidas por COTEOR Ltda. incumpliendo la normativa antes señalada.

En consecuencia, se concluye que el hecho imponible por la prestación del servicio que realizó la Cooperativa a sus usuarios y socios, se perfeccionó en el momento en que finalizó la prestación de dicho servicio, no pudiendo tomarse en cuenta desde la percepción total o parcial del precio, por tanto, la Cooperativa debió cancelar el IVA e IT por los servicios de telefonía, internet y TV cable, en el periodo fiscal que prestó el servicio y no diferir el pago a periodos fiscales posteriores cuando el usuario canceló efectivamente el servicio, siendo por tanto correcto el reparo o adeudo tributario por este concepto.

III.2.2.- En cuanto a la acusación que la Superintendencia Tributaria General hubiese omitido considerar los errores denunciados en que incurrió supuestamente la AT al establecer la base imponible o de cálculo para



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

obtener el importe por IVA e IT, que según la Cooperativa demandante acarrearían la nulidad de la determinación; al respecto, es necesario puntualizar que la Superintendencia en el considerando IV., párrafo IV.3, vi y vii. de la Resolución Jerárquica impugnada, demostró de manera detallada y fundamentada cómo la AT obtuvo el importe determinado de 1.510.938 UFV's por IVA e IT, así como el cálculo de los intereses y accesorios, indicando la foliación de los papeles de trabajo de donde provienen y la fecha de las actualizaciones, importes que fueron sujetos a liquidación a la fecha de emisión de la Resolución Determinativa; por lo que se concluye que no es evidente que no se haya establecido correctamente la base imponible.

Respecto a la utilización de la UNIDAD DE FOMENTO A LA VIVIENDA UFV, corresponde precisar que está expresamente prevista en el art. 2 del DS 27028, de 8 de mayo de 2003, que reglamenta la Ley N° 2434 de la UFV, de actualización y mantenimiento de valor, normativa que dispone utilizar esta unidad de cuenta para mantener el valor de los montos denominados en moneda nacional y proteger su poder adquisitivo; en consecuencia la ley permite utilizar esta unidad, por lo que son infundadas las observaciones referentes a este punto.

En cuanto a la falta de referencias y co referencias en las hojas de trabajo, al margen de no ser evidente la acusación, porque en los antecedentes existe la respectiva correlación que permitió a la STG verificar la determinación de la base imponible, no constituye causal de nulidad que se encuentre establecida en la Ley N° 2492, tampoco la falta de la sumatoria total en algunos rubros; por cuanto el resultado se puede obtener realizando el cálculo correspondiente.

Entonces se concluye que los argumentos de la demanda respecto a este punto, no tienen sustento legal para modificar la resolución impugnada, en razón a que los elementos extrañados no constituyen causales de anulación que se encuentren previstas en la normativa tributaria ni administrativa, máxime si estos aspectos no fueron motivo de impugnación en el recurso de alzada de fs. 39 a 41 de antecedentes administrativos.

**III.2.3.-** Finalmente, COTEOR Ltda. en su demanda señala que la Superintendencia Tributaria General, obvió errores de cálculo incurridos por la AT en la determinación respecto a la sanción que corresponde a la contravención de evasión. En la especie, la autoridad demandada concluyó que la Resolución Determinativa estableció 2.097.583 UFV como sanción por evasión, que corresponde al 50% del tributo omitido actualizado, monto que si bien es superior al tributo omitido de 2.075.302 UFV, fue debido a que la AT determinó que el tributo no fue empozado en la fecha de vencimiento, es decir, difirió el pago, señalando que la base de cálculo para la sanción por evasión, está constituida por un lado, sobre el impuesto omitido por ingresos no declarados ni facturados, y por otro, sobre el impuesto omitido no cancelado en el periodo correspondiente.

En este entendido, se concluye que la sanción por evasión que corresponde



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 634/2007. Contencioso Administrativo.- Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro Ltda. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria

al 50% del tributo actualizado, está constituida por dos conceptos distintos: a) ingresos no declarados ni facturados por IVA e IT y, b) por haber diferido el pago oportuno de los impuestos IVA e IT a los meses siguientes a la prestación del servicio.

Sobre este punto, es evidente que la autoridad jerárquica recomendó a la AT que al momento del pago efectivo, haga conocer al contribuyente la liquidación del cálculo de la sanción en forma detallada por periodos y conceptos observados, para una mejor comprensión del sujeto pasivo y en respaldo de sus derechos. Ahora bien, el hecho de que los montos por concepto de la sanción por evasión no hubiesen sido detallados por la AT, no constituye vicio de nulidad, puesto que la conducta fue calificada como evasión fiscal, con una multa del 50% del tributo omitido actualizado, infracción tributaria establecida en el art. 116 de la Ley N° 1340, cuya sanción será liquidada de manera detallada al momento del pago, como acertadamente determinó la STG.

En definitiva, la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, obró en estricta aplicación de las normas legales citadas; consiguientemente, se concluye que no existe error en la resolución demandada, tampoco se incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; más aún si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, conforme se tiene anotado precedentemente; en consecuencia no estando demostrados los argumentos que sustentan la demanda contenciosa administrativa y el petitorio, corresponde desestimarla.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** demanda contencioso Administrativa interpuesta por la Cooperativa de Telecomunicaciones Oruro contra el Superintendente Tributario General en la que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0526/2007 de 20 de septiembre de 2007, dictada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*