



SALA PLENA

5-8

SENTENCIA: 536/2017.
FECHA: Sucre, 12 de julio de 2017.
EXPEDIENTE: 555/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Antonio Guido Campero Segovia.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 38 a 42, en la que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2013 pronunciada el 24 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 48 a 51, replica de fojas 97 a 99 y duplica de fojas 104 a 105, apersonamiento del tercero interesado de fojas 92 a 96.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 12 de junio de 2013, José Luis Pérez Lisidro como representante legal de Servicios Especializados en Construcción SEC S.R.L., presentó la nota con CITE: SEC SRL N° 33/2013, reiterando su solicitud de rectificación de Declaraciones Juradas de los Impuestos al Valor Agregado y a las Transacciones, Formularios 200 y 400 con Número de Orden 4036371109 y 4036371145 respectivamente, correspondientes al periodo abril 2012.

El 27 de agosto de 2013, se dictó la Resolución Administrativa Ratificatoria N° 23-00786-13, que resolvió rechazar la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada Formulario N° 200 y del Impuesto a las Transacciones del formulario N° 400 correspondientes a la periodo abril 2012. Posteriormente se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1253/2013 y la resolución que se impugna en el presente proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Habiendo realizado una copia extensa de los fundamentos de la resolución impugnada, efectuó el siguiente análisis y valoración jurídica.

Señala que el representante legal de Servicios Especializados en Construcción SEC S.R.L., solicitó la rectificatoria de las Declaraciones Juradas de los Formularios 200-2 y 400-2, con números de Orden 4036371109 y 40363711458 IVA e IT) del periodo abril de 2012, argumentando que a efecto la emisión de la nota fiscal N° 303 a favor del Gobierno Autónomo Departamental de Oruro, por el proyecto Revestimiento de Canales Tramo Zona Central Norte, debió efectuarse en el mes de abril 2012 y no en el mes de mayo de 2012, por ese mal

2

entendido se procedió a declarar y reportar al fisco por esa factura el 17 de abril de 2012.

De acuerdo al Informe CITE: SIN/GDOR/DF/INF/685/2013 de 9 de agosto, que fue ratificado por la Resolución Administrativa Ratificatoria N° 23-00786-13, que señala que el hecho imponible, para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona con la percepción de cada certificado de avance de obra, en el caso toda certificación, avance de obra, solicitud de pago de planilla, libro de órdenes, entrega provisional y demás documentación no tienen como hecho imponible el periodo mayo 2012, por lo que no se encontraría enmarcada en la normativa, que señala que el hecho imponible, para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra, por todo lo expuesto emitieron la Resolución Administrativa N° 23-00786-13 de 27 de agosto que resolvió rechazar la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada Formulario 51 del IVA con N° de Orden 4036477898 que ratifica la declaración jurada del formulario 200 con N° de orden 4036371109 y la Declaración Jurada Rectificatoria Formulario 521 del IT con orden 4036477902 que ratifica la declaración jurada original formulario 400 con N° de Orden 4036371145, correspondiente al periodo abril 2012.

Indica que la factura N° 303 de 4 de mayo de 2012, no se encontraba enmarcada dentro de lo dispuesto por el art. 4 de la Ley 843 y el art. 4 del DS 21530, que el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra.

Refiere que de la revisión de los antecedentes administrativos, el contrato de ampliación-orden de cambio N° 8 proyecto Revestimiento de Canales Zona Central Norte, Zona Central Sud y Zona Sud-Tramo: Zona Central Norte en su cláusula tercera señala que el objeto del contrato es la ampliación, haciendo un total de 43 días calendario a partir del 6 de marzo de 2012 hasta el 17 de abril de 2012 que cursa a fojas 73-75, posteriormente hace una relación de los pasos que se dio en el proceso de contratación y menciona los informes emitidos en el proceso administrativo.

Indica que por lo manifestado, se establece que el hecho generador se perfeccionó en el momento de la finalización de la ejecución de la obra o de la prestación de servicio, que fue el 17 de abril de 2013 (sic), conforme a la ampliación del plazo de contrato aprobado, en consideración a que este hecho fue anterior a la percepción del precio o monto convenido en el Certificado de Avance de Obra N° 9, es así que la documentación establece como recepción provisional de la obra el 17 de abril de 2012, por lo que la declaración y pago al IVA corresponde al periodo abril 2012, debiendo el contribuyente haber emitido la factura N° 303 en el citado periodo.

Con relación al Impuesto a las Transacciones cabe establecer que la obligación tributaria nace en cuanto se verifique el presupuesto del hecho determinado por Ley; en ese orden, la obligación del contribuyente está supeditada a que se verifique un hecho imponible o generador, que es una hipótesis legal condicionante tributaria, descrita en la norma de manera



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 555/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

completa para permitir con certeza cuales hechos y cuales situaciones generan obligaciones tributarias, este hecho generador se perfecciona en el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza en el momento que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido lo que ocurra primero que en el caso de autos el hecho generador del IT se perfeccionó en el periodo fiscal de abril de 2012, tomando en cuenta la fecha de presentación de servicios, de acuerdo al análisis efectuado en el acápite del IVA dejando claramente establecido que en el presente caso la obligación de la emisión de la nota fiscal por el contrato de obras aconteció en el periodo abril 2012.

Señala que tampoco se realizó una revisión del cuaderno administrativo donde claramente se evidencia que el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro, emitió el cheque N° 4570 de 26 de abril de 2012 por Bs. 913.071, 55, como señala el recurrente, el medio de pago se le entregó el 3 de mayo de 2012, lo cual justificaría la fecha de emisión de la factura N° 303 de 4 de mayo de 2012, por la prestación de servicios, el pretender establecer el hecho generador en mayo 2012, no corresponde debido a que la prestación de servicios de obra sujeta a pago finalizo en abril de 2012, razón por la cual la factura debió ser emitida en abril de 2012 independientemente de la fecha de pago como argumenta el recurrente y que fue ratificado por la AGIT, los argumentos asumidos por la autoridad demandada no se ajusta a la verdad material plasmada en el cuaderno administrativo y a una cabal interpretación de la normativa, motivo por el cual se rechazó la rectificación de los formularios solicitados.

Indica que en virtud a los antecedentes expuestos observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legalidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y respetando todos los derechos reconocidos en el Constitución Política del Estado pide se tome en cuenta lo dispuesto por el art. 65 del Código Tributario concordante con el inc. g) de la Ley N° 2341, referidos a la ejecutoriedad de los actos.

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda y por tanto se confirme la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-0786-13 de 27 de agosto, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando:

Manifiesta que el recurso jerárquico solo fue planteado por el sujeto pasivo (Servicios Especializados en Construcción SEC SRL) y fue de conocimiento de la entidad demandante sin que presentara ninguna observación que actualmente efectúa ahora, lo cual debe ser considerado por este Tribunal.

Conforme a los antecedentes, el 19 de abril de 2012, el Fiscal de Obras solicitó se cancele a SEC SRL el Certificado de Avance N° 9, reportando un avance de la obra en un 87.57%. Previos los trámites internos, el 3 de mayo de 2012, mediante registro del SEGIP se entregó el cheque N° 4570 al contratista SEC SRL, prueba que fue aportada en la fase probatoria de la instancia de alzada con el correspondiente juramento de reciente obtención, que no fue observada ni cuestionada por la entidad demandante.

Menciona que este Tribunal podrá comprobar que según el primer párrafo del art. 4 de la Ley 843 y art. 4 del DS N° 21530, normas que fueron correctamente aplicadas, el nacimiento del hecho imponible en el caso de las prestaciones de servicio es el momento en que se finalice la ejecución o desde la percepción total o parcial del precio, lo que fuere anterior. De conformidad a las actas del Libro de Órdenes, el Fiscal de Obras menciona una serie de tareas pendientes en la obra, mismas que fueron subsanadas, señalando el 10 de octubre de 2012 como fecha para la recepción definitiva y no así en la entrega provisional de la obra que fue el 17 de abril de 2012 como pretende hacer ver la entidad demandante.

Con relación a la generación del hecho imponible del IVA recalca que la recepción del importe ocurrió el 3 de mayo de 2012, al recibir SEC SRL el cheque del Banco Unión N° 4570, según consta el reporte del SEGIP recibo de entrega de cheques títulos valores y con relación al IT se percibió ingresos el 3 de mayo de 2012, instante donde se produjo el nacimiento del hecho imponible en el IT considerado que la entrega de la obra fue en octubre de 2012, siendo del hecho que ocurrió primero la percepción del precio.

Señaló como doctrina tributaria la resolución jerárquica STG-RJ/0040/2016 entre otras; asimismo señaló como jurisprudencia a la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

1. El 12 de junio de 2013, el representante legal de empresa Constructora Servicios Especializados en Construcción SRL, presentó nota a la Administración Tributaria, en la que señala que habiéndose adjudicado la ejecución del Proyecto de Revestimiento de Canales, obra convocada por el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro y que el plazo del contrato era de 540 días calendario (del 21 de agosto de 2008 al 11 de febrero de 2010). Añadió que por varias razones, se suscribieron ocho contratos modificatorios y de ampliación por otros 736 días calendario, totalizando la ejecución 1.276 días, de tal forma que el proyecto concluyó el 17 abril de



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 555/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2012, hecho que se encuentra refrendado con el Acta de Entrega Provisional.

Continuó indicando que a finales del mes de abril de 2012, facilitó a su Ingeniero Residente en Obra la factura 303, con el objeto de que fuera emitida en ese mes, empero dicha emisión se concretó en el mes de mayo 2012; empero, por mala información del ingeniero en obra se declaró la indicada factura en el periodo abril/2012, creando un adeudo inexistente a favor del Fisco.

Con ese antecedente, solicitó la aprobación de la rectificación de las declaraciones juradas del IVA e IT correspondiente al período fiscal abril/2012 señalando que adjunta la documentación correspondiente.

2. La Administración Tributaria, con Resolución Administrativa 23-00786-13 de 27 de agosto de 2013, rechazó la petición de rectificación presentada por la contribuyente al haber considerado que la emisión de la factura 303 de 4 de mayo de 2012 no se halla enmarcada en lo dispuesto en los arts. 4 de la Ley N° 843 y 4 del DS N° 21530, según los cuales el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra, en este caso toda certificación, avance de obra, solicitud de pago de planilla, libro de órdenes, entrega provisional y demás documentación no tienen como hecho imponible el periodo mayo 2012, habiendo rechazado la solicitud de declaración jurada rectificativa.
3. El sujeto pasivo interpuso recurso de alzada que fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1253/2013 de 23 de diciembre, que confirmó la Resolución Administrativa Rectificatoria N° 23-00786-13 de 27 de agosto, motivo por el cual el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la resolución impugnada en el presente proceso con la que la AGIT revocó totalmente la resolución de alzada y dispuso que la Administración Tributaria acepte la solicitud de rectificación.
4. Así se dio origen al presente proceso administrativo que fue tramitado como proceso ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos para sentencia. Se convocó al representante legal de la empresa Servicios Especializados en Construcción - SEC SRL, en su condición de tercero interesado, habiéndose apersonado al proceso con memorial que cursa de fs. 92 a 96, planteó la nulidad de obrados hasta la admisión de la demanda que debe ser rechazada porque no existe norma vigente para la tramitación de procesos contencioso-administrativos y en el fondo, propugnó la resolución jerárquica.

IV. PLANTEAMIENTO Y ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO.

Con carácter previo corresponde precisar que el Código de Procedimiento Civil, en sus arts. 778 y siguientes establece el procedimiento que debe seguirse en las acciones contencioso-administrativas. Posteriormente la

Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, ratificó dicho procedimiento motivo por el cual no corresponde atender la petición de nulidad planteada por el tercero interesado.

Ingresando al fondo de la causa y teniendo en cuenta que en su demanda, la Administración Tributaria cuestiona la decisión de la autoridad demandada porque considera que no es posible aceptar la rectificación de las declaraciones juradas del IVA e IT de la empresa contribuyente porque la factura 303 de 4 de mayo de 2012, no se encontraba enmarcada dentro de lo dispuesto por el art. 4 de la Ley 843 y el art. 4 del DS 21530, debido a que el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra y que en el caso, el hecho generador se produjo en el momento de la finalización de la ejecución de la obra o de la prestación de servicio, que fue el 17 de abril de 2012, hecho que fue anterior a la percepción del precio o monto convenido en el Certificado de Avance de Obra N° 9, motivo por el cual, la declaración y pago al IVA corresponden al periodo abril 2012, periodo en el que debió emitirse la factura. Lo mismo ocurre con relación al Impuesto a las Transacciones en el que el hecho generador se perfeccionó en el periodo fiscal de abril 2012, tomando en cuenta la fecha de prestación de servicios.

Por su parte, la AGIT fundamentó su decisión señalando que la obra ejecutada fue concluida con la entrega definitiva el 10 de octubre de 2012, empero siendo que el último pago fue efectivizado o percibido por la empresa contratista el 3 de mayo de 2012, surge en ese momento la obligación de emitir la factura y declarar el importe correspondiente tanto en el IVA como en el IT.

Sobre las declaraciones juradas, el art. 78-I del CTB señala que son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben.

Como manifestación de hechos, actos y datos la norma tributaria permite su rectificación en el párrafo II de la citada norma, estableciendo tres supuestos:

- a) A requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable cuando la rectificación tenga como efecto el **aumento del saldo** a favor del Fisco o la **disminución del saldo** a favor del declarante.
- b) A libre iniciativa del declarante cuando la rectificación tenga como efecto el **aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco**, previa verificación de la Administración Tributaria.

Resulta particularmente relevante el párrafo III del citado art. 78 del CTB que señala claramente que **no es rectificatoria la declaración jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculado a la determinación de la**



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 555/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

deuda tributaria. En estos casos, la nueva información o datos brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria.

En el caso, se acreditó la existencia de un contrato administrativo suscrito por la empresa contribuyente con una entidad estatal para la ejecución del revestimiento de canales tramo Zona Central Norte; trabajo que consiste en cubrir con concreto conductos, por tanto es un contrato de obra, que fue provisionalmente entregada el 17 de abril de 2012 y en forma definitiva el 10 de octubre de 2012.

También que el 19 de abril de 2012, el Fiscal de Obras junto con personeros del Gobierno Autónomo Departamental de Oruro solicitaron a la Gerencia Administrativa la cancelación a la empresa SEC del importe contenido en el Certificado de Avance por un total de Bs. 913.071.55. Efectuados los trámites correspondientes, el 3 de mayo de 2012, mediante registro del SIGEP se evidencia la entrega del cheque número 4570 del Banco Unión al contratista SEC SRL. Ahora bien, el 4 de mayo de 2012, se emitió la factura 303 por el indicado importe, empero fue declarada en el periodo abril/2012 con relación al IVA y al IT, generándose la petición de rectificación.

Resulta de particular importancia considerar lo señalado por la Administración Tributaria en el Informe con cite: SIN/GDOR/DF/INF/685/2013 de 9 de agosto, en el que el Departamento de Fiscalización analizó la solicitud de rectificatoria y en cuya página 3 (fs. 411 - anexo 4), se señala expresamente lo siguiente: "...Producto de la verificación formal, se verificó que el Libro de Ventas presentado consigna el **registro de las facturas emitidas durante el periodo abril 2012, que van desde el N° 301 al 306, con número de orden 400100717146, excepto la factura N° 303 que se halla emitida en fecha 4 de mayo de 2012, misma que se halla registrada y declarada en el periodo mayo 2012...**" (el resaltado es nuestro).

En la Resolución Administrativa Rectificatoria 23-00786-13 de 27 de agosto de 2013, se considera también que en el periodo abril/2012, la empresa contribuyente reportó por concepto de ventas y/o servicios facturados un importe de Bs. 1.164.854 y que como producto de la declaración rectificatoria dicho monto bajó a 251.782; sin embargo, no consideró que la factura 303 fue registrada y declarada en el mes de mayo; por consiguiente, no puede considerarse que hubiera existido una disminución o decremento para el fisco, por lo que su determinación fue errónea, en consideración a que se trataría simplemente de una información del contribuyente que debía ser tomada en cuenta por la Administración Tributaria.

A ello se añade que en el caso se trata de un contrato de obra y en ese marco, el art. 4-b) de la Ley 843, es claro cuando señala que en el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra, resultando necesario precisar el significado del término percepción, que de acuerdo al Diccionario de la RAE, es la acción y efecto de percibir (recibir algo y encargarse de ello), consecuentemente, ello ocurrió en autos, el 3 de mayo de 2012 cuando se pagó a la empresa

contribuyente el importe correspondiente a la Planilla 9, razón por la cual se considera que la actuación de la autoridad demandada fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA**, la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0447/2014 de 24 de marzo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

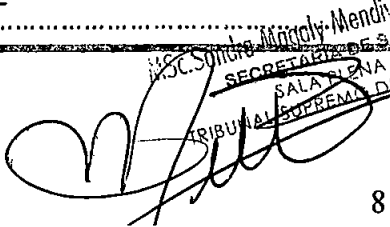

Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


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° 536	FECHA 12 de julio
TOMA DE RAZÓN N°	1/2017
VOTO DISIDENTE: <u>Conferencia</u>	


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