

RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0271/2006

La Paz, 29 de septiembre de 2006

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-CBA/RA 0068/2006 de 23 de junio de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba.

Sujeto Pasivo: **JUAN DETERLINO NABARRO MERCADO.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales "SIN"**, representada legalmente por Martha del Rosario Silva Zambrana.

Número de Expediente: **STG/0262/2006//ITD/TJA/0042/2006**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Tarija del "SIN" (fs. 77-81 vta. del expediente); la Resolución STR-CBA/RA 0068/2006, del Recurso de Alzada (fs. 73-74 vta. del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0271/2006 (fs. 104-112 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado, y

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Recurrente

La Gerencia Distrital Tarija del "SIN" legalmente representada por Martha del Rosario Silva Zambrana acreditó personería según Resolución Administrativa 03-0727-02 (fs. 76 del expediente) interpone Recurso Jerárquico (fs. 77-81 vta. del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0068/2006 de 23 de junio de 2006, emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, con los siguientes argumentos:

- i. Expresa que la Resolución de Alzada carece de fundamentación legal toda vez que no expresó las normas que han sido violadas y menos contiene decisión expresa, positiva y precisa, incumpliendo con lo establecido en el art. 211-I de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB) y las conclusiones descritas en el considerando tercero, no describen las normas supuestamente violadas por la Administración Tributaria, ni realiza análisis crítico de la prueba, individualización del derecho

aplicable al caso concreto, no siendo la exposición clara ni completa, siendo más bien contradictoria; en resumen, no se justificó ni motivó debidamente, existiendo incongruencia entre la parte considerativa y la resolutive.

- ii. La conclusión octava del considerando tercero de la Resolución impugnada señala que: *“... no siendo pertinentes los argumentos relacionados al registro en el NIT, el dictamen legal de la entidad recurrida, corresponde revocar la Resolución Determinativa 07/2006 de conformidad al artículo 212 del Código Tributario...”* por lo que la Administración Tributaria aduce la inexistencia de un análisis respecto del NIT, no habiendo considerado los argumentos del sujeto pasivo ni de la Administración Tributaria para determinar si la figura de comisionista, ya que simplemente se refiere al contrato para la afiliación en la Red de Ventas en Franquicia “PUNTO ENTEL LIBERTADORES” el que tiene efectos interpartes, de acuerdo a lo estipulado en el art. 14 de la Ley 2492 (CTB) y que estos contratos no son oponibles al fisco, constituyendo las estipulaciones contrarias a las leyes tributarias nulas de pleno derecho.
- iii. Señala que la Resolución de Alzada en su conclusión tercera del tercer considerando realizó una incorrecta interpretación y valoración del contrato para la afiliación en la red de ventas en franquicia “PUNTO ENTEL LIBERTADORES”, al señalar que el fiscalizador no interpretó correctamente el contrato, que si bien define la actividad como comisionista, también establece que el contribuyente debe facturar los ingresos percibidos con facturas propias ya que para ser considerado comisionista, debe cumplir con la obligación de emitir facturas del propietario a momento de realizar la venta del bien o servicio por cuenta de terceros, conforme lo establecido en el numeral 7 de la RA 05-039-99 concordante con el art. 1260 del Código de Comercio que prescribe: *“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”*. Es decir que, el comisionista actúa y obra por cuenta ajena pero a nombre propio, debiendo además cumplir con el numeral 19 de la RA 05-042-99 que establece la presentación del contrato donde se especifique y cumpla con las condiciones contractuales de comisionista.
- iv. Añade que de las normas citadas, dos son las condiciones que debe cumplir el contribuyente para ser considerado comisionista: 1) La venta por cuenta de terceros, para lo cual debe emitir facturas de venta del propietario del bien a momento de la realización de la tarea de intermediación y emitir sus propias facturas por la comisión percibida; y 2) Presentar el contrato que especifique las condiciones contractuales de

comisionista, que para el presente caso se puede apreciar que el punto 4.7 del Contrato suscrito entre ENTEL SA y el sujeto pasivo, establece la extensión de facturas a su propio nombre por todos los servicios que presta al cliente final durante los períodos de agosto a octubre de la gestión 2004 y que el hecho imponible del IVA y del IT por venta de servicios de telecomunicaciones, se verifica en el sujeto pasivo Juan Deterlino Nabarro Mercado, consecuentemente no cumple con los requisitos exigidos para ser considerado comisionista según las Resoluciones Administrativas 05-0039-99, (arts 7, 8 y 9) y 05-0042-99 (art. 19).

v. Aduce que los incisos A y C numeral 4.4. del Contrato -de las obligaciones del afiliado- establecen que: *“Comercializar durante la vigencia del presente contrato los productos y servicios autorizados por ENTEL, respetando los precios, tarifas y condiciones comerciales definidos por ENTEL y Cobrar por los servicios prestados a los clientes de acuerdo al tarifario vigente de ENTEL”*, evidenciándose claramente que los precios de los productos y servicios que presta el contribuyente son definidos por una empresa privada de sociedad anónima y no por un organismo público, incumpliendo de esta manera el numeral 19 de la RA 05-042-99. Por lo que concluye en este punto que Juan Deterlino Nabarro Mercado no emitió facturas por cuenta de su comitente “ENTEL SA” sino por su propia cuenta, facturando la prestación de servicios con sus propias facturas.

vi. Arguye que la cuarta y quinta conclusión del considerando tercero de la Resolución de Alzada, indica que el contrato determina la exactitud del acto jurídico generador imponible, especificando en la cláusula cuarta, numeral 4, inciso a) la condición de comisionista, estipulaciones que no fueron correctamente interpretadas por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, por cuanto dicho contrato establece requisitos que no son legalmente establecidos para comisionistas, además de no considerar que los contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco. Asimismo, hace notar que el art. 4 inc. b) de la Ley 843 señala que el hecho imponible se perfecciona en el caso de contratos de obras o prestación de servicios en el momento que finalice la ejecución o prestación de servicios, de lo que se infiere que la persona que presta algún tipo de servicio -Juan Demetrio Nabarro Mercado- deberá obligatoriamente otorgar factura, siendo por ende sujeto pasivo del IVA.

vii. Con relación al IT indica que los arts. 72 y 74 de la Ley 843, señalan que el ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes o de cualquier actividad lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, estará alcanzada por este impuesto que se perfecciona en el caso de

contratos de obras o prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice su ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, para el caso del contribuyente, éste es sujeto de este impuesto a momento de emitir la factura ya que su Contrato en el punto 4.7 señala que el afiliado debe operar bajo NIT o RUC propio y extender obligatoriamente factura fiscal por todos los productos y servicios prestados al cliente final y responsabilizarse del pago de los tributos presente y futuros establecidos por ley.

viii. La Administración Tributaria en ningún momento forzó doble imposición tributaria, como erróneamente interpreta la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba, sino más bien ha realizado una correcta interpretación y aplicación de la Ley 843, Código de Comercio, Ley 2492 (CTB) y normas reglamentarias, no siendo evidente lo señalado en la conclusión séptima del considerando tercero de la resolución impugnada, en sentido de forzar una doble imposición tributaria, por cuanto para que ello ocurra es necesario que las mismas personas, los mismos bienes o los mismos actos, sean 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, debiendo existir asimismo la convergencia de potestades tributarias distintas respecto de un mismo hecho imponible, convergencia que se manifiesta en la identidad del objeto de la imposición y en la simultaneidad del gravamen, siendo indiferente que las tasas o tipos de tributos sean distintos, por lo que en este caso no existe doble tributación.

ix. Alega que la determinación de impuestos por IVA e IT, sobre el total de los ingresos percibidos, según la revisión y análisis de la documentación del contribuyente, evidenciaron que éste trasladó correctamente la integridad de las facturas emitidas al Libro de Ventas IVA, las que posteriormente fueron declaradas en su totalidad en los formularios 143-1 del IVA en los períodos agosto a octubre de 2004, sin embargo, respecto al IT de los mismos períodos, se observan diferencias entre el total facturado y el importe declarado en las declaraciones juradas de dicho impuesto, determinándose ingresos no declarados y considerando que al no ser comisionista el contribuyente debió declarar el IT por el total de los ingresos percibidos, según lo indicado en los arts. 72, 73, 74 y 75 de la Ley 843 y art. 2 del DS 21532.

x. Por lo expuesto, solicita revocar totalmente la Resolución STR-CBA/RA 0068/2005 de 23 de junio de 2006, conforme a lo establecido en el art. 212 de la Ley 3092, dejando vigente la Resolución Determinativa 07/2006 de 17 de febrero de 2006.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0068/2005 de 23 de junio de 2006 (fs. 7374 vta. del expediente), emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba REVOCA totalmente la Resolución Determinativa 07/2006 de 17 de febrero de 2006, dictada por la Gerencia Distrital Tarija del "SIN", bajo los siguientes fundamentos:

- i. La diferencias o reparos del hecho generador por los impuestos IVA e IT, fueron determinadas en base a los ingresos íntegros percibidos, a libros de Ventas IVA y facturas dosificadas y no registradas en sus declaraciones juradas en los formularios 143-1 IVA y 156-1 IT, conforme a los arts 7, 8, 9, 12, 74 y 75 de la Ley 843 y con la opinión jurídica de que, al facturar el contribuyente por su cuenta no adquiere la condición de comisionista, se encuadra en lo previsto como omisión de pago de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492 (CTB), concluyendo el sumario administrativo con la Resolución impugnada, motivo del presente Recurso de Alzada.
- ii. El Contrato denominado para la Afiliación a la Red de Ventas en Franquicia "PUNTO ENTEL LIBERTADORES" suscrito entre ENTEL SA y Juan Deterlino Nabarro Mercado, no fue interpretado correctamente por el fiscalizador según informe cursante de fs. 130-135, lo que dió lugar a que el Gerente Distrital Tarija del "SIN" en la Resolución Determinativa 007/2006 manifieste que el Contrato no define claramente la actividad del contribuyente como comisionista, que si bien se lo menciona como tal, sin embargo tiene obligación de facturar los ingresos percibidos con facturas propias.
- iii. 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, por cuanto "ENTEL SA" está sometida a regulación por la prestación de servicios por el "SIRESE" conforme a la Ley 1600 de 28 de abril de 1994, para sus específicos fines y como proveedora nacional adoptó la red de ventas mediante operadores afiliados para atender el servicio a usuarios finales, mediante contratos de administración delegada bajo la "modalidad de comisionistas", actuando por cuenta ajena.
- iv. Con esta forma contractual de comercialización de servicios de telecomunicaciones, en la cláusula cuarta "de obligaciones del administrador", en el numeral 4 inc. A) se especifica la condición de comisionista, en el numeral 5, párrafos 3 y 4 establece que debe efectuar conciliación mensual de cuentas, a fin de determinar la comisión de ventas y "ENTEL SA" se obliga a facturar por el 100% del valor establecido en el estado de cuentas o el importe resultante de la conciliación, entregando factura por

los servicios prestados por el 100% del valor establecido en el estado de cuentas y por el monto de la comisión percibida.

- v. En el punto 7 del Contrato -Obligaciones Fiscales- se estipula que el contribuyente operará bajo NIT propio, en este caso 1887410015, extenderá obligatoriamente factura fiscal por los servicios prestados al cliente fiscal y a "ENTEL SA" por las comisiones percibidas, responsabilizándose de los tributos presentes y futuros establecidos por ley, emergente de su relación jurídica de comisionista. En la cláusula quinta correspondiente a obligaciones de "ENTEL SA", numeral 5.2 Comisiones, "ENTEL SA" se compromete pagar las comisiones, según corresponda.
- vi. Por el referido Contrato, suscrito bajo la relación jurídica prevista en el art. 450 del Código Civil y art. 1260 del Código de Comercio y al amparo interpretativo vigente por los numerales 7, 8 y 9 de la RA 05-0039-99, numeral 19 de la RA 05-0042-99, y art. 9 del DS 27369, el recurrente prestó servicios de telefonía en su condición de comisionista, quedando plenamente desvirtuada la errada interpretación de la entidad recurrida.
- vii. La facturación del recurrente en los períodos agosto a octubre de 2004, por la totalidad de los servicios prestado en condición de comisionista, sin afectar su naturaleza de operador de servicios al usuario final y que acreditó dicha condición mediante contrato, no le es imputable la responsabilidad impositiva de la empresa "ENTEL SA" como proveedora, puesto que en tal condición está sujeta a control regulador, llevó sus estados financieros y declaraciones de impuestos emergentes de contabilidad conciliatoria de todos los comisionistas, cuyas operaciones pueden ser verificadas por el "SIN", como dispone el citado DS 27369, lo contrario significaría una imaginaria competencia a "ENTEL SA" y forzar una doble imposición tributaria.
- viii. No siendo pertinentes los argumentos relacionados al registro en el NIT del recurrente, ni los argumentos del dictamen legal de la entidad recurrida, corresponde revocar totalmente la Resolución Determinativa 07/2006 de la Gerencia Distrital Tarija del "SIN", de conformidad al art. 212 del Código Tributario.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.

La Gerencia Distrital Tarija del "SIN" ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la **Disposición Transitoria Segunda** de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** contra la Resolución STR/CBA/RA

0068/2006 del Recurso de Alzada se inició en **16 de marzo de 2006** (fs. 39 del expediente), como se evidencia por el cargo de recepción. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal**, corresponde aplicar al presente recurso el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492 (CTB) y las normas reglamentarias conexas. Asimismo, en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos, estas son las Leyes 2492 (CTB) y 843.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

En 14 de agosto de 2006, mediante nota CITE: STR/CBA/IT/OF.0031/2006, de 11 de agosto de 2006, se recibió el expediente TJA/0042/2006 (fs. 1-85 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 14 de agosto de 2006 (fs. 86-87 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 16 de agosto de 2006 (fs. 88 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, vence en **2 de octubre de 2006**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. En 4 de julio de 2005, la Gerencia Distrital Tarija del "SIN" notificó a Juan Deterlino Nabarro Mercado con la Orden de Verificación 6005OVI00041 Operativo 02/2005 y requerimiento de documentación consistente en Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Ventas IVA y talonarios de facturas por los períodos agosto, septiembre y octubre de 2004 (fs. 3-4 de antecedentes administrativos).
- ii. En 5 de julio de 2005, Juan Deterlino Nabarro Mercado mediante memorial solicitó al "SIN" se le otorgue el término de 72 horas para presentar la documentación requerida ante la imposibilidad de presentarla en las 24 horas fijadas, solicitud que fue respondida mediante decreto de 6 de julio de 2005, en el que se le concedió 48 horas para presentar dicha documentación (fs. 7-8 de antecedentes administrativos).
- iii. En 2 de diciembre de 2005, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Regional Tarija del "SIN" emitió el Informe GDT-DF-VI-457-2005, en el que señala que una vez presentada la documentación requerida se solicitó al Departamento Jurídico-Técnico y de Cobranza Coactiva realizar el análisis del Contrato con "ENTEL

SA" presentado por el contribuyente para ver si corresponde darle el tratamiento de comisionista, de cuya respuesta mediante nota GD/DF/VI/N° 755/05 el Departamento Jurídico señaló que los afiliados "PUNTO ENTEL" no deben ser considerados comisionistas a efectos de la correcta determinación de sus obligaciones tributarias y que producto de la verificación en los periodos sujetos a revisión existen diferencias entre los ingresos totales registrados en el Libro de Ventas IVA, declarados en el Form. 143-1 con los ingresos declarados en el Form. 156-1 del IT, confirmando que el contribuyente no ha determinado ni declarado el IT, conforme a lo establecido en la normativa vigente, cuyas diferencias originaron reparos a favor del fisco en IVA e IT por los períodos fiscalizados (fs. 10-11 de antecedentes administrativos).

- iv. En 2 de diciembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a Juan Deterlino Nabarro Mercado, con la Vista de Cargo 600-VI-6005OVI00041-47/2005 de 25 de noviembre de 2005, en la que determinó diferencias por ingresos no declarados de Bs7.401.- por agosto/04; Bs21.064.- por septiembre/04 y Bs23.773.- por octubre/04 y efectuó la determinación y liquidación del IT sobre base cierta, cuyo monto omitido más accesorios ascienden a un total Bs1.910 equivalente a UFVs1.680.-, calificando la conducta tributaria como omisión de pago, siendo aplicable la sanción establecida en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs.14-16 de antecedentes administrativos).
- v. En 8 de febrero de 2006, la Unidad Jurídico-Técnica elaboró el Dictamen Técnico Jurídico 07/2006, indicando que la conducta del contribuyente se encuadra en lo previsto por el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), referido a contravención por omisión de pago y pasible a la sanción respectiva (fs. 128 de antecedentes administrativos).
- vi. En 8 de febrero de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico, UTJ/RD/008/2006 donde concluye que en el procedimiento de fiscalización se evidencia que el contribuyente no efectuó la liquidación del IT según lo dispuesto en los arts. 74, 75 y 77 de la Ley 843, surgiendo en consecuencia un impuesto omitido y contravención por Omisión de Pago por lo que se determinó la deuda tributaria por IT de los períodos agosto, septiembre y octubre de 2004, cuyo monto total asciende a UFV's1.722.- con una sanción de UFV's1.256.- haciendo un total de UFV's2.978.-, monto determinado a objeto de la emisión de la resolución determinativa correspondiente (fs. 130-135 de antecedentes administrativos).
- vii. En 24 de febrero de 2006, la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Deterlino Nabarro Mercado con la Resolución Determinativa 07/2006 de 17 de febrero de 2006, en la que determina de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, el total de la deuda tributaria, por verificación interna del contribuyente que

asciende a UFV's2.978.- equivalentes a Bs3.426.- por IT, y califica la conducta en aplicación del art. 165 de la Ley 2492 (CTB), por los períodos agosto a octubre de la gestión fiscal 2004 (fs. 136-139 de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las Partes.

- i. Juan Deterlino Nabarro Mercado, mediante memorial de 7 de septiembre de 2006 (fs. 94-98vta. del expediente), alegó el incumplimiento al art. 8 del DS 27241 inc. c) y d) en los cuales prevén que para recurrir a la instancia jerárquica se debe indicar la autoridad que dictó el acto contra el cual se recurre y acompañar el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene el acto, además señala que no existe discriminación de los componentes de la deuda tributaria en el recurso jerárquico, por lo que debió rechazarse el mismo.
- ii. En caso de ser aceptado el Recurso Jerárquico, a pesar de las observaciones planteadas, respecto a los fundamentos de orden técnico y legal de la Resolución de Alzada señala que "ENTEL SA" según certificaciones emitidas por la Superintendencia de Telecomunicaciones, se halla autorizada como operador de telecomunicaciones, lo que implica que en virtud de la relación comercial establecida mediante contrato de afiliación a la red de ventas en franquicia (punto 2.2. del contrato), comercializa productos y servicios a través de sus propias líneas telefónicas conforme se desprende del literal b) numeral 4.4. del contrato de afiliación.
- iii. Indica que los contratos de franquicia celebrados por "ENTEL SA" y los denominados "PUNTOS" en su contenido, incorporan la figura de comisionistas, como bien señala la cláusula 5.2 de los contratos de adhesión, así como del anexos 4, que establece que "ENTEL SA" asigna a cada una de las cabinas de los punto "ENTEL SA", líneas para su servicio. Los puntos "ENTEL SA" no tienen autorización para efectuar operaciones de telecomunicaciones como ser la generación del tráfico de llamadas nacionales e internacionales y otros, que en ningún caso pueden revender el servicio por propia dificultad material y jurídica.
- iv. Manifiesta que los fondos que perciben los comisionistas por los servicios de telefonía que brinda "ENTEL SA" a los usuarios, pueden ser facturados por el comisionista, ya que la naturaleza jurídica del contrato de comisión es el que quién actúa a nombre propio pero por cuenta de un tercero. Por otra parte, el numeral 19 de la RA 05-0042-99 que reglamenta el IT, establece el tratamiento tributario de los comisionistas, y señala claramente que la comisión por concepto de comercialización

de bienes que realizan los comisionistas, paga únicamente el IT sobre el total del monto de la comisión, adicionalmente indica que no se tomó en cuenta la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0082/2005 emitida por la Superintendencia Tributaria General.

v. Alega que el Recurso Jerárquico presentado por la Administración Tributaria contiene una confusión entre comisionista, propietario, comercialización y venta, toda vez que los requisitos exigidos para ser calificados como comisionistas y venta de bienes por cuenta de terceros, han sido cumplidos de su parte.

vi. Finalmente, señala que el principio de la realidad económica, incorporado en nuestra legislación en el art. 8 de la Ley 1340 (CTb), concordante con el art. 8 de la Ley 2492 (CTB) señala que si las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes son manifiestamente inapropiadas a la realidad económica de los hechos gravados, la Administración Tributaria podrá prescindir de ellas y aplicar la forma apropiada, siendo que en el presente caso, la intención jurídica como la intención empírica se hallan en armonía, pues la realidad jurídica preexistente (el contrato) siguió la intención de las partes, cual era la comisión y esta realidad se convierte en la base imponible del IVA e IT.

IV.3. Antecedentes de derecho.

i Ley 2492 Código Tributario Boliviano

Art. 5 (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El presente Código Tributario.
4. Las Leyes
5. Los Decretos Supremos.
6. Resoluciones Supremas.
7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Art. 8 (Métodos de Interpretación y Analogía).

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

ii. Ley 843 (Texto Ordenado Vigente)

TÍTULO VI IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES

Art. 72. El ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad -lucrativa o

no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

Art. 73. Son Contribuyentes del impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales.

iii. Resolución del "SIN" 05-0042-99 de 13-08-1999.

COMISIONISTAS

19. Las personas naturales o jurídicas, que perciban comisiones por concepto de la comercialización de bienes, tanto de aquellos sujetos a precios establecidos por organismos públicos, como los sujetos a concertación con estos organismos y que no están sujetos a la libre oferta y demanda, como ser hidrocarburos y otros, **que demuestren mediante un contrato su condición de tales, sobre el monto de su comisión deberán pagar el Impuesto a las Transacciones** (las negrillas son nuestras).

iv. Resolución del "SIN" 05-0039-99 de 13-08-1999

COMISIONISTAS

9. Las personas naturales o jurídicas, que perciban comisiones por concepto de comercialización de bienes, tanto de aquellos sujetos a precios establecidos por organismos públicos, como los sujetos a concertación con estos organismos y que no están sujetos a la libre oferta y demanda, como ser hidrocarburos y otros, que demuestren mediante un contrato su condición de tales, **facturarán este impuesto sobre el total facturado. Asimismo quedan obligados a emitir sus propias facturas y a llevar los libros de "Ventas y Compras IVA"** (las negrillas son nuestras).

v. Código de Comercio.

Capítulo V. COMISIONES Y CONSIGNACIONES, Sección I

Art. 1260. (CONCEPTO). La comisión es un mandato sin representación, por el cual el comisionista contrata con los terceros a su propio nombre, pero por cuenta de sus comitentes la ejecución de un acto o negocio mercantil.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.4.1. Fundamentación de la Resolución del Recurso de Alzada.

- i. La Administración Tributaria recurrente aduce que la Resolución de Alzada, no estaría debidamente fundamentada ni expresa las normas violadas por la Administración Tributaria y menos contiene una decisión expresa, positiva y precisa.
- ii. Al respecto, de la revisión y compulsas de la Resolución de Alzada impugnada (fs. 73-74 vta.) se evidencia que la misma consideró los fundamentos del recurso de alzada expresados por el recurrente Juan Deterlino Nabarro Mercado y la contestación efectuada por la Administración Tributaria. Asimismo, se refiere a normas aplicables al presente caso en cuanto a la figura del “comisionista”, por lo que, se resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa 07/2006 de 17 de febrero de 2006 dictada por la Gerencia Distrital Tarija del “SIN”, consecuentemente no es evidente la vulneración al art. 211 de la Ley 3092.

IV.4.2. Interpretación del Contrato de Afiliación.

- i. El recurrente señala que la conclusión tercera del tercer Considerando de la Resolución del Recurso de Alzada, realiza incorrecta interpretación y valoración del Contrato para la afiliación en la red de ventas en franquicia suscrito entre “PUNTO ENTEL SA” y Juan Deterlino Nabarro Mercado, porque no cumplió el contribuyente con el numeral 7 de la RA 05-039-99 concordante con el art. 1260 del Código de Comercio ni con el numeral 19 de la RA 05-042-99, es decir con los requisitos esenciales para ser “comisionista”.
- ii. Sobre este punto, se evidencia que el contribuyente adjuntó en la instancia de alzada el **Testimonio 109/2006 de 3 de marzo de 2006** de la Escritura Pública sobre Contrato para la afiliación a la Red de Ventas en Franquicia “PUNTO ENTEL LIBERTADORES” suscrita entre la empresa “ENTEL SA” y “JUAN DETERLINO NABARRO MERCADO” (fs. 1-9 vta. del expediente), que servirá para determinar la relación entre “ENTEL SA” y el contribuyente.
- iii. En este marco, cabe analizar el referido Contrato, relativo a la Afiliación a la **Red de Ventas en Franquicia** “PUNTO ENTEL LIBERTADORES” de la ciudad de Tarija, que comercializa productos y servicios de telecomunicaciones, siendo “ENTEL SA” la promotora de una iniciativa de franquicia con carácter nacional para comercialización de productos y servicios objeto del contrato a través de una red de venta creada para este propósito.

- iv. Entre las obligaciones “del Afiliado” se encuentra el realizar las inversiones necesarias para contar con el local y el personal que lo atienda así como efectuar la comercialización de los productos y servicios autorizados por “ENTEL SA”, respetando los precios, tarifas y condiciones comerciales definidos por “ENTEL SA”.
- v. En el inc. B) punto 4.4, Productos y servicios, del Contrato estipula que **“ESTOS PRODUCTOS/SERVICIOS SERÁN COMERCIALIZADOS BAJO LA MODALIDAD DE COMISIONISTA”** (fs. 2vta. del expediente), debiendo cobrar la Afiliada por los servicios prestados a los clientes de acuerdo al Tarifario vigente de “ENTEL SA” y depositar en la cuenta de “ENTEL SA” el monto correspondiente por los productos y mercancías recibidos (venta de tarjetas “chips” y “única” para telefonía pública, tarjetas pre-pago, etc.) y por las recaudaciones en la cuenta de “ENTEL SA” número 4020289999 del Banco Mercantil a través de depósitos cada diez (10) días impostergablemente, por el 100% de la recaudación en esos períodos de tiempo y por los últimos diez (10) días del mes, efectuar un depósito por el 50% de la recaudación, quedando el otro 50% de la recaudación en poder del Afiliado, hasta que “ENTEL SA”, establezca la suma que le corresponde por concepto de “comisión” sobre la venta de servicios.
- vi. Asimismo, el numeral 4.5 del citado Contrato, señala que se deberá efectuar la conciliación mensual de cuentas en la Unidad de Cobranzas de la Regional de “ENTEL SA”, hasta máximo cinco (5) días después de dispuesto el Estado de Cuenta, a fin de determinar la Comisión en Ventas. Efectuada la conciliación de cuentas, el “AFILIADO” pagará a “ENTEL SA” el saldo pendiente por los últimos diez (10) días del mes menos su comisión. En caso de evidenciarse diferencias menores al 1%, las partes acuerdan que el monto reflejado por el estado de cuentas generado por “ENTEL” será el correcto (fs. 3 del expediente).
- vii. Por otra parte, el contrato indica que “ENTEL SA” se obliga a facturar por el 100% del valor establecido en el Estado de Cuentas o el importe resultante de la conciliación, según corresponda y el “AFILIADO” a su vez a facturar en favor de “ENTEL SA”, por el monto de la comisión percibida de “ENTEL SA” por cada depósito entregará una factura por el monto depositado.
- viii. En cuanto a Obligaciones fiscales, el Contrato en el punto 4.7 (fs. 3 vta. del expediente) estipula que el afiliado deberá: a) Operar bajo RUC propio 1887410015; b) Extender obligatoriamente factura fiscal por todos los productos y servicios

prestados al cliente final y a “ENTEL SA” por las comisiones percibidas; y c) responsabilizarse del pago de los tributos presentes y futuros establecidos por ley.

ix. El Anexo 4 del mismo Contrato referido a “Comisiones de tráfico y otros servicios de “ENTEL SA” (fs. 8 vta. del expediente) estipula que “ENTEL SA” reconocerá al “AFILIADO” **comisiones** que se calcularán en función a los ingresos mensuales por tráfico generado a través de las líneas asignadas a dicho servicio, reservándose la facultad de ajustar y modificar estas comisiones en función a estrategias comerciales y el “AFILIADO” se compromete a acatar las eventuales modificaciones.

x. De lo anterior, se evidencia claramente que a fines legales “PUNTO ENTEL LIBERTADORES” es “comisionista” de “ENTEL SA”, por lo que son aplicables las Resoluciones Administrativas 05-039-99 y 05-0042-99, respectivamente.

IV. 4.3. Obligación de cumplir el pago de impuestos en calidad de Comisionista.

i. La Administración Tributaria observa en el presente Recurso Jerárquico, la cuarta y quinta conclusión del considerando tercero de la Resolución del Recurso de Alzada, alegando errónea interpretación del contrato que establece requisitos que no son legalmente establecidos para los “comisionistas” y que la norma tributaria se aplicó prescindiendo de estas formas por no ser oponibles al Fisco.

ii. Al respecto, esta Superintendencia Tributaria General en la Resolución STG-RJ/0082/2005 de 18 de julio de 2005, entre otras, expresó que el Principio de la Realidad Económica, incorporado en nuestra legislación en el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), señala que si las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes son **manifiestamente inapropiadas a la realidad económica de los hechos gravados**, la administración tributaria podrá prescindir de ellas y aplicar la forma apropiada. En este punto, se debe aclarar que la “realidad económica” implica que la intención jurídica de las partes (*intentio iuris*) siga la realidad empírica de éstas (*intentio facti*).

iii. En el presente caso, tanto la intención jurídica, como la intención empírica se hallan en armonía, pues, la realidad jurídica preexistente (el Contrato suscrito entre “ENTEL SA” y “PUNTO ENTEL LIBERTADORES”) siguió a la intención de las partes, cual era la comisión y esta realidad emergente se convierte en base imponible del IVA e IT. Más aún, para el presente caso, se debe tomar en cuenta que a los fines del art. 1260 del Código de Comercio, aplicable al contrato suscrito; Juan Deterlino Navarro Mercado “PUNTO ENTEL LIBERTADORES” realiza operaciones comerciales, bajo la modalidad de Comisionista de “ENTEL SA”.

- iv. Teniendo en cuenta que el Contrato establece en el numeral 4.4 inc. B) (fs. 2 vta. del expediente) que *“estos productos/servicios serán comercializados bajo la modalidad de comisionista”* y de la documentación que cursa en antecedentes, se ha evidenciado que el sujeto pasivo ha cumplido los términos del contrato y a pesar de que el contribuyente está obligado contractualmente a facturar con sus propias facturas la totalidad de los productos y servicios comercializados, (es decir “ENTEL SA” no factura a los clientes) sin embargo, la realidad económica demuestra que el ingreso real que percibe el contribuyente es en realidad su “comisión”.
- v. En este entendido, en cuanto al **IVA** no existe incidencia impositiva (efecto neutro) por cuanto el “comisionista” obtiene un crédito fiscal por las compras que él realiza a “ENTEL SA” para luego comercializarlas y al generar el débito fiscal correspondiente, este es deducido con el crédito fiscal acumulado, quedando como diferencia la comisión por la cual “PUNTO ENTEL” emite factura a “ENTEL SA”. En el **IT**, al facturar por el total de los ingresos brutos, implica que el “comisionista” paga este impuesto dos veces. La primera vez, por el total de los ingresos que incluye su comisión y la segunda vez, cuando factura por su comisión, que por el efecto cascada de este impuesto, no puede, como en el IVA, ser neutralizado.
- vi. Independientemente de los efectos económicos de estos impuestos, la realidad económica muestra que el ingreso real del contribuyente es su comisión y sobre ésta debe pagar tanto el IVA como el IT, por lo que, son aplicables extensivamente las Resoluciones Administrativas 05-039-99 y 05-0042-99, en los numerales 9 y 19 respectivamente de conformidad al art. 5 de la Ley 2492 (CTB).

IV.4.4. Doble Tributación interna.

- i. La Administración Tributaria señala que jamás forzó una doble imposición tributaria interna como erróneamente interpretó la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba, sino más bien ha realizado una correcta interpretación y aplicación de la Ley 843, Código de Comercio, Ley 2492 (CTB) y Normas conexas y que para que exista doble tributación interna debe existir convergencia de potestades tributarias distintas respecto de un mismo hecho imponible; esa convergencia se manifiesta en la identidad del objeto de la imposición y en la simultaneidad del gravamen, siendo indiferente que las tasas o tipos de tributos sean distintos por lo que en el presente caso no existe doble tributación.

- ii. Al respecto, en el punto IV.4.3., num. v. de la presente Resolución Jerárquica, en el caso del IVA, el resultado final es que este impuesto se pagó en etapas, a través de débitos y créditos, sobre el valor de la venta final. No sucediendo lo mismo con el IT que se pagó en cada transacción en virtud a que el sistema tributario está diseñado de esta forma en la legislación boliviana.
- iii. Por lo que, se debe aclarar 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.
- iv. Doble imposición, es entonces, la convergencia de potestades tributarias distintas respecto a un mismo hecho imponible; esa convergencia se manifiesta: a) en la identidad del objeto de la imposición y b) en la simultaneidad del gravamen, siendo indiferente que las tasas o tipos de tributos sean distintos, por lo que en le presente caso no existe doble tributación interna. Consecuentemente, corresponde a esta instancia jerárquica, con los fundamentos expuestos precedentes confirmar la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Superintendencia Tributaria Cochabamba.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR-CBA/RA 0068/2006 de 23 de junio de 2006, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (CTB) concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución STR-CBA/RA 0068/2006 de 23 de junio de 2006, dictada por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, dentro del

Recurso de Alzada interpuesto por “JUAN DETERLINO NABARRO MERCADO” contra la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN”, sea con los fundamentos técnico-jurídicos expuestos y conforme al art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Lic. Ramiro Cabezas Masses
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO GENERAL a.i.
Superintendencia Tributaria General