

## **RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0177/2007**

**La Paz, 30 de abril de 2007**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/CHQ/RA N° 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada,** emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca. .

Sujeto Pasivo: **Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda. (COTAP LTDA),** representada legalmente por José Ignacio Sanabria García.

Administración Tributaria: Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Zenobio Vilamani Atanacio.

Número de Expediente: **STG/0068/2007//0032/2006-ITD/PT**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda., (COTAP LTDA) (fs. 3439-3445vta. del expediente), la Resolución STR/CHQ/RA 0073/2006, del Recurso de Alzada (fs. 3397-3415 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0177/2007 (fs. 3640-3682 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

##### **I.1. Fundamentos del Recurrente.**

La Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda. (COTAP LTDA), representada legalmente por José Ignacio Sanabria García, conforme acredita el Testimonio de Poder Especial y Bastante 25/2007, de 8 de enero de 2007 (fs. 3461-3464 del expediente); interpone Recurso Jerárquico (fs. 3439-3445 vta. del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006, emitida por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca, con los siguientes argumentos:

- i. Señala que el objetivo de la Cooperativa no es el lucro, sino la acción conjunta de los socios para el mejoramiento económico y social, en el que su régimen de

aportaciones constituye propiedad común con funciones de servicio social o de utilidad pública; desconocer esta situación es forzar una condición comercial donde el objetivo es el lucro, situación inexistente en COTAP LTDA; ratifica la fundamentación del Recurso de Alzada.

- ii. Indica que los **intereses percibidos por la venta a crédito de Certificados de Aportación** según la Ley General de Sociedades Cooperativas, son parte del Fondo Social, constituyendo un conjunto de bienes de la sociedad integrado por las aportaciones; los resultados acumulados provenientes del giro y el excedente adicional del valor nominal de las aportaciones, aunque provengan del giro de la Cooperativa, no generan utilidades. Negar que los intereses generados en la colocación de certificados de aportación a plazos, no son una extensión del Fondo Social, sería -en el caso de las sociedades comerciales- sostener que las primas provenientes de la emisión de acciones sobre la par, constituyen ingresos extraordinarios sujetos a impuestos, cuando por su naturaleza representan una extensión del patrimonio social.
- iii. Expresa que el num. 4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en Bolivia, establece que las primas en emisión de acciones constituyen parte del capital, y no afectan el valor nominal de las acciones; además los estados financieros para fines tributarios deben ser elaborados de acuerdo con los mencionados principios, como lo establece el art. 45 del DS 24051, no existiendo otra norma que determine lo contrario; asimismo, COTAP LTDA es una empresa regulada por la Superintendencia de Telecomunicaciones, y esta entidad establece en su Manual de Cuentas que los intereses constituyen parte del Fondo Social. El hecho que COTAP LTDA no haya cumplido con esta disposición, al registrar tales intereses como ingreso es un error contable, hecho que no puede ser tipificado como generador de tributos.
- iv. Aduce que para la constitución, requirió capital -expresado en certificados de aportación- y quien los adquiere obtiene la calidad de socio con todos los derechos y obligaciones establecidos en el Estatuto de COTAP LTDA, situación en la que no existe ninguna contraprestación de servicios objeto del IVA. De esta manera los intereses contabilizados como ingresos, a partir de la forma de contabilizar o de reconocer transacciones en los estados financieros, no están gravados por tributos mas aún cuando el art. 2 de la Ley 843 señala que están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compraventa de acciones, debentures, títulos-valores y títulos de crédito; además, no se consideran objeto del IVA los aportes de capital a las empresas; consecuentemente, ningún artículo de la Ley 843 tipifica

como hecho imponible los intereses generados por la venta a crédito de los certificados de aportación.

v. Arguye que el valor único de los Certificados de Aportación, es que son nominativos, individuales, iguales e inalterables en su valor; sin embargo, no por ello los intereses generados y ganados aumentan el valor de los certificados y el derecho de los socios; estos intereses constituyen parte del patrimonio común, por lo que no puede interpretarse que tienen un alcance comercial como lo define la alzada, por cuanto al colocar Certificados de Aportación a plazos se otorga a quienes los adquieren, el derecho y la calidad de socio con todas las prerrogativas.

vi. Los intereses no constituyen ingresos extraordinarios provenientes de su actividad, por cuanto no generan crédito fiscal y tampoco constituyen materia imponible para generar débito fiscal; interpretar que los intereses provenientes de la colocación de derechos patrimoniales se encuentran gravados, significa transgredir el art. 32 de la Constitución Política del Estado (CPE) y omitir el art. 37 de la Ley 1340 (CTb) con relación a que el hecho generador o imponible es el expresamente determinado por Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

vii. Respecto al **devengamiento en la declaración por los servicios de interconexión y comisiones de cobranza**, la Administración Tributaria estableció que el tributo fue cancelado en su totalidad en forma diferida, no existiendo tributo omitido en este entendido; COTAP LTDA en ningún momento efectuó una disminución ilegítima de los ingresos tributarios tal como establece el art. 114 de la Ley 1340 (CTb), siendo que la evasión se considera configurada cuando se comprueba que los contribuyentes han omitido el pago, hecho que no fue comprobado, por cuanto la condición tipificada y configurada bajo el ordenamiento de la citada Ley no fue determinada por el fisco y COTAP LTDA no efectuó los pagos por los tributos como resultado de la fiscalización, por lo que se estaría vulnerando sus derechos y garantías. Expresa que el pago de los impuestos en forma diferida, puede estar configurado en el art. 117 de la Ley 1340 (CTb) que establece que incurre en mora el que paga el tributo después de la fecha establecida al efecto, por lo que solicita se efectúe una reliquidación en la pretendida multa de acuerdo con el art. 118 de la citada Ley.

viii. Señala que si bien COTAP LTDA registró los devengamientos de ingresos por interconexión cada fin de mes, no quiere decir que a esa fecha ya contaba con la información, sino que los registros de interconexión de fin de mes se validan una

vez conocidos los datos de las operadoras. Como ejemplo señala que los datos correspondientes a enero 2002 fueron enviados por TELECEL el 6 de marzo de 2002, procediéndose en esa fecha a validar el Comprobante de Devengamiento del Ingreso por interconexión con la fecha de 31 de enero de 2002, lo que hizo imposible que puedan tributar en enero, por lo que el tributo por interconexión no fue diferido premeditadamente como se pretende hacer ver, concluyendo que nadie puede tributar mientras no conozca la base imponible; consiguientemente no corresponde tipificar la acción de COTAP LTDA como evasión, razón por la cual se impugna la sanción del 50%.

- ix. Con relación a las **facturas depuradas**, concretamente las notas fiscales que fueron declaradas en períodos posteriores a la fecha de emisión y las notas fiscales que no están relacionadas con la actividad sujeta al gravamen, el art. 8-II de la Ley 843 aplicado en la Resolución de Alzada, es el respaldo de la Administración Tributaria para rechazar del crédito fiscal; sin embargo este aspecto debe ser analizado considerando el objetivo definido en el art. 3 de su Estatuto Orgánico de COTAP, referido a los recursos administrativos con los que cuenta, el establecimiento de la verdad material de los hechos, y el art. 8 de la Ley 2492 (CTB), para considerar el crédito fiscal.
- x. Indica que COTAP LTDA, para el desarrollo de sus actividades de operación e inversión, efectúa pagos enmarcados en su presupuesto, documento aprobado por la Asamblea General de Socios que es su mandante, y en cumplimiento de las normas tributarias, todo pago que se realiza es previa presentación de la factura, o en su caso la retención cuando corresponde; por tanto todas las compras están relacionadas con el gasto corriente o de inversión, como la publicidad y auspicios o patrocinios que generan mayores ingresos y consecuentemente mayores impuestos para el Estado, por lo que concluyen que todo pago está relacionado con la actividad que desarrolla y se encuentra registrado en libros contables.
- xi. Finalmente señala que no existe ninguna infracción cometida por COTAP LTDA y pide un análisis con mayor detenimiento, precisión y exactitud de la verdad material en mérito a las pruebas ofrecidas; por tanto solicita se revoque en su integridad la Resolución de Alzada impugnada.

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

La Resolución STR/CHQ/RA 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca (fs. 3496-3415

del expediente), resuelve revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 061/2006, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del SIN, en la parte referida a la depuración de las notas fiscales observadas por estar relacionadas con la actividad sujeta a gravamen, relativo a la adquisición de papeletas de sufragio que asciende a un crédito fiscal de Bs325.-, y en consecuencia mantiene firme y subsistente la deuda tributaria de la Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda. (COTAP LTDA), por concepto de IT y RC-IVA, con los siguientes fundamentos:

- i. Observa que COTAP LTDA omitió la declaración de **los intereses por la venta a crédito de Certificados de Aportación telefónica a sus socios**, amparada en lo dispuesto en el art. 2-II de la Ley 843. Por una parte, el SIN interpretó que esta previsión alcanza sólo a las entidades financieras, pero para el recurrente alcanza también a las Cooperativas de Servicios como COTAP, debido a que se encuentran dentro del alcance de la Ley General de Sociedades Cooperativas, cuyo art. 77 señala que: *“Los certificados de Aportación no son documentos mercantiles, ni podrán circular en mercados de valores, su importe solo será reintegrable por la sociedad cooperativa que lo ha expedido”*, por lo que no son aplicables ni el art. 77, ni el art. 2-II de la Ley 843, a los Certificados de Aportaciones, por no ser considerados documentos mercantiles.
- ii. Con relación al tercer párrafo del art. 2 de la Ley 843, el contribuyente alega que los intereses de los Certificados de Aportación no estarían comprendidos dentro del objeto de este impuesto (IVA), las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresa o de aportes de capital a las mismas. Efectivamente los Certificados de Aportación constituyen aportes al capital de la Cooperativa COTAP LTDA, según el art. 75-1 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, así también el numeral 5) del mismo artículo, se refiere *al porcentaje de los excedentes, que debe destinarse para incrementar el Fondo de Operaciones de la Sociedad*, orientado a las utilidades que genera la Sociedad de manera directa; sin embargo, no está referido a los intereses que genera la venta de los Certificados de Aportación.
- iii. Aclara que el dinero que el socio cooperativista pagó por el Certificado de Aportación, fue destinado al patrimonio del capital de la Cooperativa, el cual no está alcanzado por el IVA, adecuándose a lo previsto en el art. 2-III de la Ley 843; sin embargo, los intereses generados por la venta a crédito de los Certificados de Aportación fueron contabilizados por la Cooperativa como ingresos ajenos a la explotación, es decir que el contribuyente reconoce que los intereses referidos no

formaban parte de su patrimonio de manera directa; de lo contrario hubiera procedido a registrarlos como tal, situación que no fue cumplida.

iv. Se refiere además al art. 18 del Estatuto Orgánico de la Cooperativa que señala:

*b) “El certificado de Aportación es nominativo, indivisible y tiene un valor único” y*

*c) “El certificado de aportación será pagado al contado o a plazos”, abonando el*

socio cooperativista, por el Certificado de Aportación, una suma fija que representa un valor único de \$us1.150.-, y si lo adquirió a plazos, los intereses pagados (entre \$us1.190,64.- a \$us1.705.20.-) estaban en función del plan de pago otorgado por la Cooperativa; empero el pago realizado por el socio bajo esta modalidad de línea de crédito, superior a los \$us1.150.-, no incrementa el valor del Certificado de Aportación, por tener éste un carácter de valor único; consiguientemente, solo el valor único del certificado de aportación se encontraría fuera del alcance del IVA, en aplicación del art. 2-III de la Ley 843, y no así los intereses que la venta a plazos les genera, por tratarse de un ingreso extraordinario para la Cooperativa. El interés cobrado a los socios cooperativistas tiene un alcance comercial del cual no se beneficia directamente el socio como parte de su aporte, sino se aviene al valor único del Certificado de Aportación, sin considerar si pagó más por el mismo.

v. Con relación al argumento del recurrente de aplicar el art. 78 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, para eximirse del pago del IVA por los intereses generados de la venta de los Certificados, no es aceptable, por cuanto se refiere al aporte que pueden realizar personas extrañas a la Sociedad en forma de certificados de participación, los cuales pueden devengar intereses, en tanto que lo observado tiene que ver con los intereses que generaron los Certificados de Aportación de los socios cooperativistas y no así de personas extrañas que obtengan Certificados de Participación.

vi. Consecuentemente, en forma expresa, están fuera del objeto del IVA los aportes de capitales, como sucede con el valor único de los Certificados de Aportación de COTAP LTDA, pero no así los intereses que percibió por la venta a plazos de dichos certificados, que constituyen una forma de negocio comercial para la Cooperativa, que percibe ingresos extraordinarios.

vii. Sobre el **devengamiento de servicios de interconexión y comisiones de cobranza** con sus operadores ENTEL, TELECEL, BOLIVIA TEL y NUEVATEL, señala que la falta de la declaración oportuna de ingresos registrados y contabilizados en los meses correspondientes, dio lugar al diferimiento en el pago de sus impuestos hasta la fecha de su facturación; al respecto COTAP LTDA

expone que el impuesto omitido fue cancelado en su totalidad en forma diferida, empero subsiste el cargo de accesorios por el diferimiento, aspecto que no corresponde porque no incurrió en evasión conforme a los art. 115 y 116 de la Ley 1340 (CTb).

viii. Sobre el tema, la Resolución de Alzada menciona que el tributo omitido surgió en el momento en que el contribuyente no cumplió con la declaración oportuna de sus ingresos registrados y contabilizados, generando intereses y multa por mora. Al haber procedido a declarar y pagar en forma diferida hasta la fecha de facturación, cumplió con el pago del tributo omitido, pero se generaron intereses, multa por mora y mantenimiento de valor, producto del devengamiento en el pago, situación que reconoció el contribuyente, por lo que la Administración Tributaria procedió a aplicar lo previsto en el art. 4 b) de la Ley 843, referido al perfeccionamiento del hecho imponible, así como en los arts. 115 y 116 de la Ley 1340 (CTb) en función del principio *“tempus regis actum”*, por ser la normativa vigente en el momento de sucedido el hecho.

ix. El hecho imponible por la prestación del servicio de interconexión, generado por los operadores ENTEL, TELECEL, BOLIVIA TEL y NUEVATEL, y realizado por COTAP LTDA a sus usuarios y socios, se perfeccionó en el momento en que finalizó la prestación de dicho servicio y no desde la percepción total o parcial del precio, por las características particulares del servicio, según señala el recurrente, tomando en cuenta que COTAP LTDA, ante el incumplimiento de pago por parte de sus usuarios, procede a realizar el corte mensual del servicio, y luego de cancelado, emite la factura. Por consiguiente, finalizada la prestación del servicio, la Cooperativa estaba obligada a declarar en los períodos fiscales respectivos, de conformidad a lo previsto en el art. 10 de la Ley 843, lo que generó multas, intereses y mantenimiento de valor, además de la infracción de evasión fiscal.

x. Por otro lado, los contratos que incluyen anexos, suscritos por COTAP LTDA con sus operadores, aprobados por el ente regulador, establecen que la modalidad y condiciones de pago serán parciales y sujetos de conciliación, validadas por las actas respectivas; sin embargo, conforme la prelación normativa establecida en el art. 228 de la CPE, se aplica con preferencia la Ley frente a cualquier resolución o contrato, como en este caso, es decir el inc. b), art. 4 de la Ley 843.

xi. Respecto al reclamo de la Cooperativa de que los tributos IVA e IT no están vinculados con definiciones contables financieras como lo está el IUE, la Resolución de Alzada considera una apreciación correcta; sin embargo, aclara que

la sanción impuesta por la Administración Tributaria se refiere al hecho de haber pagado el tributo omitido en forma diferida.

xii. Referente a la RA N° 05-0039-99, de 13 de agosto de 1999, que se aplica sólo al rubro de construcción como manifestó la Administración Tributaria, señala que no es evidente, por cuanto está vinculada a todo contrato de prestación de servicios y de otras prestaciones cualquiera sea su naturaleza, dentro del cual se encuentra el servicio de interconexión que realiza COTAP LTDA; sin embargo, esta normativa se refiere al hecho de que el sujeto pasivo reciba pagos parciales el servicio que presta, quedando por tanto obligado a emitir la factura por este concepto; empero, COTAP LTDA no recibe pagos parciales de sus clientes por el servicio de interconexión, sino pagos totales, no siendo aplicable dicha norma.

xiii. Expresa la Resolución de Alzada que el mismo criterio debe aplicarse al caso de los ingresos generados por comisiones por cobranzas de facturas de sus operadores, porque se evidencia el registro de los importes generados por el servicio, habiendo procedido a descontar inclusive el 13% del IVA en sus comprobantes contables; pero su declaración la realizó en una fecha posterior a la facturación. Los estados financieros de la Cooperativa se realizaron efectivamente sobre la base de sus registros contables, los que reconocen ingresos por comisiones por la prestación del servicio en forma mensual. Consecuentemente, al efectuar el reconocimiento de dichos ingresos, era obligación del contribuyente realizar la determinación del IVA, IT de conformidad a lo dispuesto por el inc. d), art. 2 del DS 21532.

xiv. En cuanto **al crédito fiscal depurado como consecuencia de facturas de compra observadas** en la Resolución Determinativa 061/2006, detalla que son Facturas que no cuentan con N° de RUC, o consignan otro número, razón social errónea y otras que no cuentan con fecha de emisión; al respecto el recurrente aceptó pagar dichos importes por falta de respaldo, manteniéndose subsistente la Resolución Determinativa N° 061/2006 por la depuración del crédito fiscal de Bs38.808.- por expreso reconocimiento del recurrente.

xv. Sobre las Notas Fiscales que fueron declaradas en períodos posteriores a la fecha de emisión y notas fiscales que no están relacionadas con la actividad sujeta al gravamen, la Administración Tributaria rechazó los descargos y argumentos del recurrente en mérito a lo dispuesto en el art. 8-II de la Ley 843, indicando que las notas fiscales observadas no están relacionadas con la actividad sujeta al gravamen, como la adquisición de papeletas de sufragio, refrigerios para jurados



electorales, tarjetas a socias madres, incentivos a socios, incentivo a usuarios de Internet, placas recordatorias y agendas para directores del Consejo.

xvi. Expresa que, de la revisión del Estatuto Orgánico de la Cooperativa, el art. 3 define como su objeto, *cumplir los principios y finalidades del Cooperativismo boliviano por sí y/o asociados a terceros, a sus socios, abonados y público en general*. A su vez el inciso c) del citado Estatuto Orgánico, señala: *“COTAP LTDA., subsidiariamente podrá dedicarse a otras actividades directas o indirectas que permitan mejorar la prestación de servicios y de la misma forma...”*. Debiendo aplicarse con amplitud de criterio lo citado, a efecto de reconocer algunos gastos que efectivamente se justifican, porque son consustanciales con la actividad propia que realiza el contribuyente, por lo que corresponde que se reconozcan los gastos de adquisición de papeletas de sufragio para su crédito fiscal, porque la existencia y continuidad de las actividades y servicios que presta, es posible si se ejerce el derecho de los socios de emitir su voto en forma directa y secreta, para renovar su Directiva (Consejos de Administración y Vigilancia) como señalan los arts. 9 y 41 del Estatuto Orgánico de COTAP. En consecuencia, deja sin efecto la depuración realizada por la Administración Tributaria referida a las facturas 1559 y 1565 de Editorial GRATEC, ascendiendo su crédito fiscal a Bs. 325.-.

xvii. Con relación a tarjetas a socias madres, incentivos a socios, incentivos a usuarios de Internet, placas recordatorias, agendas para Directores y otros, debe mantenerse su depuración, considerando que las transacciones realizadas no se encuentran vinculadas con la actividad; consiguientemente confirma la Resolución Determinativa 061/2006 en cuanto a la depuración del crédito fiscal de Bs. 6.824.-.

xviii. Con relación a las facturas por asesoramiento legal correspondientes al abogado Ramiro Infantes, éstas fueron depuradas por la Administración Tributaria por existir un memorándum de designación que indica un sueldo a percibir de Bs3.000.-, además de verificar que dicho abogado solicitó vacaciones, advirtiendo la relación de dependencia, aunque de manera eventual, situación diferente a la contratación de servicios externos que sí da lugar al crédito fiscal.

xix. El recurrente en este punto señala que el abogado fue designado Asesor Legal interino, por medio tiempo y durante 9 meses; posteriormente el 16 de octubre de 2002 renunció al cargo, solicitando la extensión del certificado de trabajo respectivo; indica que fue un contrato de servicio eventual a media jornada por tiempo definido; aclarando que existen dos tipos de contratos: el contrato de trabajo sujeto a la Ley General de Trabajo bajo relación de dependencia obrero-

patronal, y el contrato de prestación de servicios, sujeto al alcance normativo del art. 732 del Código Civil. De acuerdo con las pruebas de cargo y de descargo presentadas, se evidencia que el abogado Ramiro Infantes fue contratado bajo la modalidad de servicio condicional eventual en aplicación del Decreto Ley 16187 que forma parte de la legislación laboral, además, por haber renunciado al cargo se ratifica el hecho de que tenía una relación de dependencia propia de los contratos de trabajo de índole laboral.

xx. No sucede lo mismo con los contratos de prestación de servicios, cuyas facturas otorgan derecho al crédito fiscal, debido a que en ellos no se da la renuncia sino el incumplimiento por una de las partes o el cumplimiento del servicio en el plazo acordado, recibiendo una retribución económica por ello y no así un sueldo, propio de los contratos laborales como sucedió con el abogado Ramiro Infantes. De ahí que considera que la Administración Tributaria ha obrado conforme a ley, depurando dichas facturas, por lo que confirma la Resolución Determinativa 061/2006 en cuanto a la depuración del crédito fiscal de Bs. 3.120.-.

xxi. Con relación a las facturas 106, de 31 de enero de 2002 y 112, de 23 de abril de 2002 emitidas por el abogado Gustavo A. Calvo Ugarte, como consecuencia de la demanda social que atendió a los Ex Gerentes de la Cooperativa COTAP LTDA, por costas establecidas por Auto de 9 de enero de 2002, las mismas no fueron reconocidas como válidas, porque el recurrente no probó la vinculación que existe entre el servicio profesional y la actividad principal, responsabilizando a la Cooperativa del gravamen del IVA, conforme lo previsto en el inc. a), art. 8 de la Ley 843 y el art. 8 del DS 21530, por consiguiente confirma la Resolución Determinativa 061/2006 en cuanto a la depuración del crédito fiscal de Bs3.824.-.

xxii. Con relación a los **tributos omitidos por RC-IVA**, en los que observaron facturas y tickets por distintas razones, expresa que las facturas no son válidas para crédito fiscal en razón de que el número de RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente y no al que figura en la factura; facturas cuyos importes elevados superan el 50% de su ingreso mensual y tickets presentados como descargo por el RC-IVA por empleados de la Cooperativa en la gestión 2002. El recurrente señala que no siendo válida la intransmisibilidad de obligaciones con el fisco, la Administración Tributaria no puede observar a su institución que el RUC del proveedor corresponde a otro contribuyente, porque de su parte observó que las facturas presentadas y computadas para este impuesto cumplen con lo establecido en el inc. c), art. 7 de la RA 05-0040-99, de 13 de agosto de 1999.

xxiii. La Resolución de alzada, al igual que la Administración Tributaria, señalan que las facturas observadas en los formularios 87 presentados por los dependientes de COTAP LTDA en la gestión 2002, corresponden por ser Agente de Retención del cobro del indicado impuesto, teniendo la facultad posterior de repetir a sus dependientes involucrados. Por otro lado, es evidente que el detalle de las observaciones al crédito fiscal (RC-IVA dependientes), fueron dados a conocer a los empleados implicados, quienes presentaron sus descargos, pero quien debe asumir en primera instancia por ser Agente de Retención es la Cooperativa, la que podrá posteriormente ejercer contra sus empleados las facultades que la Ley le confiere.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la **Disposición Transitoria Segunda** de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa 061/2006, de 11 de julio de 2006, se inició el 1 de agosto de 2006 (fs. 16 vta. del expediente) como se evidencia por el cargo de recepción. En este sentido en la parte **adjetiva o formal** corresponde aplicar al presente recurso el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492 (CTB), Ley 3092 (Título V del CTB) y las normas reglamentarias conexas. Asimismo en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la norma legal vigente en el momento de ocurridos los hechos, esto es las Leyes 1340 (CTb), 843 y normas reglamentarias conexas.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 24 de enero de 2007, mediante nota CITE: STR-CHQ-0065/2007, de la misma fecha, se recibió el expediente ITD-PTS 0032/2006 (fs. 1-3470 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 25 de enero de 2007 (fs. 3472-3473 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 31 de enero de 2007 (fs. 3474 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vencía el 19 de marzo de 2007; sin embargo, mediante Auto de ampliación (fs. 3638 del expediente) fue extendido hasta el **30 de abril de 2007**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del término legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1 Antecedentes de hecho:**

- i. El 18 de octubre de 2005, la Administración Tributaria notificó a COTAP LTDA con la Notificación de Inicio de Fiscalización N° 00050FE0092 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA) e Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondientes a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2002; asimismo, notificó con el Requerimiento de Documentación 078087, en el que solicitó duplicados de declaraciones juradas del IVA, RC-IVA, IT e IUE, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Planilla de Sueldos, Planilla Tributaria y Cotizaciones Sociales, Formulario 87 (RC-IVA), Comprobantes de Ingresos y Egresos, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría Gestión 2002, Plan de Cuentas, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex de Almacenes, Inventarios de Almacenes y otros según detalle adjunto (fs. 37-39 del expediente).
- ii. El 8 de marzo de 2006, la Administración Tributaria labró Acta de Infracción 106725 a COTAP LTDA debido a que incumplió con los registros de Libros de Compras y Ventas IVA, y de conformidad con el num. 5, art. 160 y art. 162 de la Ley 2492 (CTB), sancionó al contribuyente con 1.500 UFV según dispone el num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04; el 31 de marzo de 2006, la Administración Tributaria notificó a COTAP LTDA con la Resolución Final de Sumario N° 124/2006 que resuelve formalizar el pago efectuado por COTAP LTDA, disponiendo el archivo de obrados (fs. 41 y 42 del expediente).
- iii. El 16 y 17 de marzo de 2006, COTAP LTDA presentó pruebas de descargo a la Orden de Fiscalización Externa, de acuerdo con los resultados preliminares que le fueron comunicados (fs. 1918 y 1959 del expediente) y el 17 de marzo de 2006, la Administración Tributaria notificó a COTAP LTDA con Auto de la misma fecha, que resuelve no haber lugar el descargo presentado por COTAP LTDA, quedando firme y subsistente la diferencia establecida en la Fiscalización Externa 00050FE0092 correspondiente al RC-IVA de la gestión 2002 (fs. 1980 del expediente).

- iv. El 17 de marzo de 2006, Medardo Choque Hidalgo, empleado de COTAP LTDA presentó nota a la Administración Tributaria aclarando que el SIN instaló el software denominado Validador de Facturas, en el que verificaron todas las facturas de los dependientes y las mismas fueron aceptadas (fs. 1993 del expediente).
- v. El 21 de marzo de 2006, Ana María Ocampo, funcionaria de COTAP LTDA, solicitó la emisión de Resolución Determinativa, en vista de que sus descargos por el RC-IVA no fueron considerados; en respuesta la Administración Tributaria, mediante Auto de 22 de marzo de 2006, dispuso que habiendo sido emitida la Orden de Fiscalización 0005OFE0092 a COTAP LTDA que incluye la revisión del RC-IVA como agente de retención, no corresponde emitir Resolución Determinativa a su nombre (fs. 2000-2001 del expediente).
- vi. El 22 de marzo de 2006, Eddy Alfredo Vásquez Miranda, funcionario de COTAP LTDA, solicitó a la Administración Tributaria aclare qué facturas estaban observadas y la razón de dicha observación; la respuesta le fue otorgada mediante auto de 22 de marzo de 2006; posteriormente, el 5 de abril de 2006, dicho funcionario, mediante memorial, aclaró que las observaciones no son de su responsabilidad, sino de los emisores (fs. 2004, 2006, 2009 del expediente).
- vii. El 11 de abril de 2006, Andrea García Méndez, funcionaria de COTAP LTDA, solicitó a la Administración Tributaria determine qué facturas fueron observadas y la razón de dicha observación; la respuesta le fue otorgada según auto de 17 de abril de 2006, emitido por la Administración Tributaria (fs. 2012-2013 del expediente).
- viii. El 10 de abril de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe de Actuación GDP/DF/FE/001/2006 (fs. 2077-2089 del expediente) en el cual señala que las diferencias en el IVA se originaron en: a) Omisión de ingresos por intereses, por la venta a crédito de Certificados de Aportación a sus socios y usuarios; b) Diferencia entre el Libro de Ventas IVA y la declaración jurada del período marzo 2006; c) Depuración de facturas de compras por no llevar el número de RUC, dado que consignan otro número o razón social y no cuentan con fecha de emisión; notas fiscales declaradas en períodos posteriores a la fecha de emisión, facturas por asesoramiento legal cuando existía relación de dependencia, facturas por pago de dietas a los consejeros, y notas fiscales por no estar relacionadas con la actividad sujeta a gravamen como adquisición de papeletas de sufragio, refrigerios a jurados electorales, tarjeta a socias madres, incentivos a socios y usuarios de Internet,

placas recordatorias y facturas de servicios legales por demandas de ex gerentes; importe que asciende a un total de Bs52.901.-.

ix. Adicionalmente, observó accesorios originados por el diferimiento del impuesto en el IVA, debido a que no declaró oportunamente ingresos por servicios de interconexión generados con los operadores ENTEL SA, TELECEL, BOLIVIATEL y NUEVATEL e ingresos generados en comisiones por cobranzas de facturas de los operadores TELECEL, BOLIVIATEL y NUEVATEL que son diferidos en su declaración, por lo que el mantenimiento de valor e intereses se encuentran pendientes de pago, importe que asciende a Bs147.960.-

x. Sobre el IT observado señala que el origen de los reparos surge de conceptos similares a los del IVA como: a) Ingresos no declarados por intereses cobrados por la venta de Certificados de Aportación a plazo, b) La omisión de Bs19.388.36 en la declaración jurada de marzo 2002 y c) Diferencias originadas por diferimiento del impuesto, resultando accesorios pendientes de pago por servicios de interconexión y comisiones por cobranza de facturas; ascendiendo el importe total observado en este impuesto a Bs21.937.-.

xi. Sobre el RC-IVA, el cargo corresponde a facturas observadas de siete (7) funcionarios dependientes de COTAP LTDA, por los períodos de enero a diciembre de 2002, por los siguientes conceptos: facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente; facturas con importes elevados que superan el 50% del ingreso mensual; tickets no válidos en razón a que las fechas en algunos casos son anteriores y en otras posteriores a la fecha en la cual fueron realmente emitidos según información de las casas comerciales y facturas que fueron emitidas a otras personas según información del SIRAT, totalizando el reparo Bs35.304.- Finalmente, con referencia al IUE, señala que COTAP LTDA no se encuentra sujeto a este impuesto, ya que efectuó su trámite de exención en junio de 1996 y respecto al IUE- BE aclara que no se encontraron diferencias.

xii. El 12 de abril de 2006, la Administración Tributaria notificó a COTAP LTDA con la Vista de Cargo N° 001/2006, de 10 de abril de 2006, según la cual se procedió a determinar sus obligaciones tributarias relativas al IVA, IT y RC-IVA sobre **base cierta**, estableciendo un tributo omitido de Bs205.201.-, además, de acuerdo con los arts. 114, 115 y 116 de la Ley 1340 (CTb) señala que los hechos observados constituyen indicios de evasión, correspondiendo una sanción preliminar del 50% sobre el tributo omitido; le concede un plazo de treinta (30) días para presentar

descargos conforme el art. 98 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 2090-2092 del expediente).

xiii. El 27 de abril de 2006, COTAP LTDA presentó mediante CITE N° 220/2006 documentación adicional de descargo, adjuntando el Informe N° 29/2006, de 24 de abril de 2006, que aclara sobre los ingresos omitidos por servicios agregados de octubre 2002, debido a una confusión entre lo devengado y recaudado, ya que los ingresos registrados en el Comprobante de Diario 1249 por Bs5.466.- por servicios agregados corresponden a ingresos de otros meses y años, y no así a octubre 2002; por tanto señala que no corresponde el cargo (fs. 2219-2221 del expediente).

xiv. El 12 de mayo de 2006, COTAP LTDA presentó memorial de descargo a la Vista de Cargo (fs. 2258-2266 del expediente), señalando que en ningún momento pretendieron disminuir los ingresos del fisco por lo que no existe la acción de evasión; en relación a los intereses por Certificados de Aportación emitidos, aclaran que COTAP LTDA es una Cooperativa de Servicios con un régimen de aportaciones individuales en efectivo que se constituyen en propiedad común, y que dichos intereses deben ser registrados de acuerdo con normas de la Ley de Cooperativas, Ley de Regulaciones, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y sus Estatutos, como parte del patrimonio, debido a que se constituye en una extensión del capital, los cuales fueron incorrectamente registrados en cuentas de resultados y no así patrimoniales, por lo que, primando el concepto de realidad económica, no se puede pretender aplicar a dichos intereses el IVA e IT, pues no existe hecho generador, por lo que menos puede corresponder la sanción.

xv. Continúa el memorial de descargo que con relación al devengamiento sobre servicios de interconexión y comisiones de cobranza, que tal como lo estableció el SIN, el tributo fue cancelado en su totalidad en forma diferida, no existiendo tributo omitido, subsistiendo el cargo por accesorios; sin embargo, no corresponde que sean reclamados porque COTAP LTDA no se encuentra comprendida en el alcance del art. 115 de la Ley 1340 (CTb) y al no haber tributo omitido no se pueden determinar intereses, menos mantenimiento de valor.

xvi. Sobre el crédito fiscal observado señala que dichas observaciones no tienen asidero por cuanto son actividades presupuestadas y aprobadas por Asamblea acordes con el objetivo principal de la Cooperativa. Sobre el RC-IVA expresa que en aplicación del principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto

pasivo y terceros han cumplido con sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario, por lo que no se puede observar que el RUC corresponde a otro contribuyente, toda vez que cumplieron al observar que las facturas presentadas cumplían con los requisitos establecidos.

xvii. El 16 de mayo de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones GDP/DF/002/2006 COD.SIF.68996 que señala que de la evaluación a los descargos presentados, se evidencia que en el período octubre 2002 no cobraron a sus usuarios por servicios agregados, por lo que el cobro efectuado en este período corresponde al registro contable devengado de meses pasados; acepta los descargos por este concepto y disminuye el cargo en Bs710.- en el IVA y Bs164.-en el IT; respecto de los demás conceptos observados, rechaza las alegaciones declarándolos subsistentes en los términos establecidos en la Vista de Cargo (fs. 3240-3246 del expediente).

xviii. El 26 de junio de 2006, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa 13-0007-06, que responde a una consulta planteada por COTAP LTDA, señalando que los ingresos percibidos por COTAP LTDA por intereses emergentes de la venta de Certificados de Aportación a plazos a sus socios, así como por cualquier concepto, se encuentran alcanzados por el IVA e IT (fs. 3297-3298 del expediente).

xix. El 11 de julio de 2006, la Administración Tributaria emitió el Informe Técnico 072/2006, que establece que después de haber efectuado las actualizaciones, el adeudo tributario alcanza a Bs732.675.- (fs. 3253-3292 del expediente).

xx. El 11 de julio de 2006, la Administración Tributaria notificó a COTAP LTDA con la Resolución Determinativa 061/2006, de la misma fecha, en la que, efectuada la evaluación de descargos, determina las obligaciones impositivas del contribuyente sobre base cierta en el IVA, IT y RC-IVA, correspondientes a los períodos fiscales enero a diciembre de 2002, de acuerdo con el siguiente cuadro:



IMPUESTO	PERIODO	IMPUESTO OMITIDO	MANTENIM. DE VALOR	INTERESES	TOTAL
IVA	Ene-02	14.160	4.556	7.136	25.852
	Feb-02	12.451	3.804	5.941	22.196
	Mar-02	15.868	4.329	6.860	27.057
	Abr-02	20.897	5.622	8.579	35.098
	May-02	11.471	3.301	5.116	19.888
	Jun-02	10.769	3.139	5.473	19.381
	Jul-02	11.693	3.210	5.886	20.789
	Ago-02	8.828	2.460	5.072	16.360
	Sep-02	16.904	3.868	7.670	28.442
	Oct-02	8.428	2.212	5.249	15.889
	Nov-02	7.912	1.939	5.041	14.892
	Dic-02	7.871	1.861	4.890	14.622
TOTAL IVA		147.252	40.301	72.913	260.466
IT	Ene-02	1.965	727	1.164	3.856
	Feb-02	1.963	659	1.043	3.665
	Mar-02	2.404	710	1.142	4.256
	Abr-02	2.166	692	1.067	3.925
	May-02	2.006	624	967	3.597
	Jun-02	1.827	591	1.050	3.468
	Jul-02	2.160	635	1.190	3.985
	Ago-02	1.438	457	988	2.883
	Sep-02	1.618	487	1.093	3.198
	Oct-02	1.571	447	1.105	3.123
	Nov-02	1.322	363	1.020	2.705
	Dic-02	1.336	350	1.000	2.686
TOTAL IVA		21.776	6.742	12.829	41.347
RC-IVA	Ene-02	2.390	594	884	3.868
	Feb-02	3.468	837	1.253	5.558
	Mar-02	1.923	444	675	3.042
	Abr-02	4.129	938	1.419	6.486
	May-02	4.399	947	1.466	6.812
	Jun-02	4.260	874	1.378	6.512
	Jul-02	1.883	368	592	2.843
	Ago-02	1.168	215	356	1.739
	Sep-02	4.258	756	1.262	6.276
	Oct-02	354	60	102	516
	Nov-02	1.828	298	510	2.636
	Dic-02	1.328	210	361	1.899
	Bono Nov del 2002	3.916	639	1.092	5.647
TOTAL RC-IVA		35.304	7.180	11.350	53.834
<b>TOTAL</b>		<b>204.332</b>	<b>54.223</b>	<b>97.092</b>	<b>355.647</b>
<b>Multa calificada como EVASIÓN</b>					<b>377.028</b>
<b>TOTAL DEUDA TRIBUTARIA</b>					<b>732.675</b>

Fuente: Resolución Determinativa 061/2006

xxi. Asimismo, señala que la conducta del contribuyente configura ilícito tributario tipificado como contravención tributaria de evasión de acuerdo con los arts. 114 y 115 de la Ley 1340 (CTb), debiendo aplicarse la sanción del 50% del tributo omitido actualizado dispuesta en el art. 116 de la citada Ley (fs. 3301-3312 del expediente).

## IV. 2. Alegatos de las partes

### IV.2.1. Alegatos del contribuyente

La Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda. (COTAP LTDA), mediante memorial de 26 de febrero de 2007, formula alegatos (fs. 3575-3584 vta. del

expediente), reiterando lo expuesto en el Recurso Jerárquico, además de complementar su impugnación en los términos siguientes:

- i. Señala que la Superintendencia de Telecomunicaciones, envió el 2 de julio de 1998 la carta ST/DE/4158/98 dirigida a la Cooperativa, que hace referencia a la Resolución Administrativa 300/98, que establece el cumplimiento obligatorio para todos los operadores de servicios básicos de telecomunicaciones de la aplicación del Sistema de Información Financiera Codificada Uniforme (SIFCU). Al 31 de diciembre de 2002, el Plan de Cuentas Codificado Uniforme emitido por la entidad reguladora es aplicado desde julio 1998 en la Cooperativa, por lo que el reconocimiento de los intereses debe apropiarse en la cuenta 2 4 00 00 00 000 “intereses minoritarios de patrimonio”, que forman parte de la cuenta 2 3 00 00 00 000 de Patrimonio.
- ii. Respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aun cuando la Norma Contable N° 1 emitida por el Colegio de Auditores de Bolivia, no tipifica de manera específica el reconocimiento de intereses generados como parte del patrimonio, por analogía es asimilable a la “Prima de Acción”, por considerarse un excedente sobre el valor nominal, consecuentemente esta noción es concordante con el inc. b) (debió decir inc. c), art. 18 Cap. IV de sus Estatutos, que establece que el certificado de aportación será pagado al contado o a plazos, en este último caso, amerita desde la práctica la imputación de intereses.
- iii. Referente a la base imponible por servicios de interconexión, señala que la Ley 1632 define como red pública, aquella que es utilizada para prestar servicio de telecomunicaciones al público a la que se conectan equipos terminales de los usuarios, a través de determinados puntos terminales. A su vez el art. 18 de esta Ley establece la obligatoriedad de las redes, de atender de manera oportuna todas las solicitudes de interconexión, proporcionar interconexión de igual tipo, calidad y funcionalidad a los operadores que la soliciten, no pudiendo ser interrumpida la interconexión, salvo autorización de la SSdT, caracterizándose por esta razón como una prestación de servicio indefinido, por no existir restricción a la interconexión de llamadas a preferencia del abonado (usuario); esencia económica básica del sector de telecomunicaciones.
- iv. En cuanto a la adquisición de Certificados de Aportación, aclara que no se están comprando servicios de comunicación e información; la calidad de socio que se adquiere, se asume con todos los derechos y obligaciones establecidas en el Estatuto de COTAP y en el Cap. III de la Ley General de Sociedades

Cooperativas; consecuentemente, en estas condiciones no existe ninguna contraprestación de servicio objeto del IVA, toda vez que el carácter de sujeto pasivo del IVA se adquiere en la relación de prestación de servicio de telecomunicación telefónica que realiza COTAP.

- v. El art. 4 de la Ley 843 establece que en el caso de contrato de prestación de servicios o de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, el hecho imponible se perfeccionará desde la finalización de la prestación (figura no aplicable a este tipo de operación por las características de interconexión tipificadas en la Ley 1632) o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior, en concordancia con el numeral 6 de la RA. 05-0039-99; los sujetos pasivos del IVA que realicen contratos de obra o prestación de servicios y de otras prestaciones cualquiera fuera su naturaleza, cuyos precios sean cancelados mediante pagos parciales, están en la obligación de emitir la factura correspondiente en la percepción de cada pago, modalidad cumplida por COTAP LTDA, toda vez que los contratos estipulan la modalidad de pagos parciales sujetos a conciliación.
  
- vi. En relación a la depuración del crédito fiscal por los servicios del asesor legal, alega que el SIN observó que no se presentó contrato por servicios; según el Memorando de designación el Dr. Infantes estaba como asesor legal a.i. de la Cooperativa percibiendo un sueldo de Bs3.000.- encontrándose en relación de dependencia aunque de manera eventual, tal figura es diferente de la contratación de servicios que está enmarcada dentro del hecho generador del IVA, que genera un producto y puede descargarse para el crédito fiscal de la Cooperativa. El art. 6 de la Ley General del Trabajo y el art. 6 del Decreto Supremo Reglamentario, establecen que los contratos pueden celebrarse de manera verbal o de manera escrita, acreditándose su existencia por todos los medios legales de prueba; a su vez el art. 1 del DL 16187, de 16 de febrero de 1979, determina que “el contrato de trabajo, puede celebrarse en forma oral o escrita por tiempo indefinido, a plazo fijo, por temporada, por realización de obra o servicio condicional eventual”.
  
- vii. El art. 53 de sus Estatutos, inc p), establece que el Consejo de Administración designa “... a los profesionales del staff de la Cooperativa.”; en cumplimiento de esta atribución emitió el memorando CITE J.P. 72/2001, el 10 de septiembre de 2001, designando a Ramiro Infantes Zegarra como asesor legal a.i., durante 9 meses a medio tiempo con una remuneración de Bs3.000.-; asimismo, el 11 de junio de 2002, mediante CITE J.P. 81/2002, se comunicó al impetrado la ampliación de servicios hasta el 31 de diciembre de 2002, en las mismas

condiciones; sin embargo, el 15 de septiembre de 2002, el Jefe de Personal informó al Gerente General que el citado profesional no se encontraba en la ciudad de Potosí, no pudiendolo convocar a ejercer su labor cotidiana de medio tiempo; posteriormente, el 16 de octubre de 2002, Ramiro Infantes Zegarra presentó renuncia al cargo, solicitando la extensión del certificado respectivo. Considerando, esta situación, se aprecia un incumplimiento al memorando de designación, por decisión emergente de este tipo de relaciones contractuales y en ningún momento el aludido independiente solicita indemnización por el tiempo de trabajo.

viii. El art. 16 del DS 21531 expone que las personas naturales que perciban simultáneamente ingresos como dependientes e independientes deberán proceder para cada situación según lo señalado en el art. 8 del decreto; consecuentemente es aplicable el art. 9 del citado Decreto Supremo, que determina que quienes ejerzan profesiones liberales u oficios independientes, se encuentran alcanzados por el IUE y no por el RC-IVA, razón por la cual la Cooperativa en cumplimiento de lo enunciado solicitó al aludido la presentación de las facturas correspondientes, las cuales fueron computadas para crédito fiscal.

ix. En este punto concluye el recurrente que la relación contractual existente entre la Cooperativa y el profesional se reputa como un contrato de servicio a condición eventual, a medio tiempo y no por tiempo definido, determinándose incluso incumplimiento de este contrato; por estas circunstancias y en concomitancia con el último párrafo del art. 3 del DS 24051, que establece que las personas privadas (para el caso COTAP es un sujeto de derecho privado), se encuentran conminados a retener los porcentajes establecidos cuando no se encuentren respaldados con la factura, nota fiscal o documento equivalente, y en este caso COTAP no podía hacer la respectiva retención, por cuanto obtuvo la factura.

x. Respecto a la evaluación de descargos de las facturas que no están relacionadas con la actividad, el SIN fundó su observación en que los beneficios sociales no están sujetos al IVA, ni los gastos por demandas legales de los mismos, señalando el inc. c), art. 1 del DS 21531; al respecto el art. 204 del Código Procesal de Trabajo, DL 16896, de 25 de julio de 1979, establece que cuando la sentencia sancione con costas al demandado, el honorario profesional será regulado en la proporción del 10% del monto condenado y, en suma equitativa, cuando se trate de autos interlocutorios. Dichos honorarios corresponden al abogado del demandante, siempre que éste no hubiese recibido ya por adelantado sus derechos y en aplicación de este artículo el Juez de Partido de Trabajo de la Corte Superior del Distrito de Potosí, el 9 de enero de 2002, conminó a COTAP LTDA al

pago de honorarios al profesional en cuestión, por ello el recurrente considera que de conformidad con el inc. a ), art. 8 de la Ley 843, es válido para el cómputo del crédito fiscal, por encontrarse comprendido en el pago de contratos de prestación de servicios o de otra prestación, calificando como el cumplimiento de una norma existente y una conminatoria expresa del juez. Finalmente, hace referencia al inc. c), art. 1 del DS 21531, por no existir pago directo por concepto de beneficios sociales al ex dependiente, considerando válido el crédito fiscal computado.

xi. Con respecto al cargo en el RC-IVA, debido a que las facturas presentadas por los dependientes consignan otro número de RUC del proveedor, alega que por aplicación del principio de buena fe y transparencia se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación de prejudicialidad o jurisdiccional la Administración Tributaria pruebe lo contrario conforme a los procedimientos establecidos en el Código, Leyes y disposiciones reglamentarias (art. 69 de la Ley 2492). El art. 21 de la Ley 2492 (CTB) indica que el sujeto pasivo, el contribuyente o sustituto es quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone el Código Tributario y otras leyes, por lo que concluye que no siendo válida la intransmisibilidad de obligaciones con el fisco, no se puede observar a su institución que el RUC del proveedor corresponde a otro contribuyente, y observar el importe omitido, porque las facturas presentadas y computadas para este impuesto cumplen con lo estipulado en el inc. c) del art. 8 de la RA 05-0040-99.

xii. Sobre las facturas observadas, cuyos importes superan el 50% del ingreso mensual de los dependientes, señala que el num. 22 de la RA 05-0040-99, es aplicable a personas naturales independientes y sucesiones indivisas, la cual indica que los contribuyentes que obtengan ingresos gravados por el RC-IVA liquidarán y pagarán el gravamen que les corresponda mediante declaración jurada que deberá ser presentada ante los bancos autorizados o colegiaturas. Adicionalmente cita que no se encuentra establecido en ninguna disposición emitida por el SIN el hecho de que los importes elevados de las facturas que superen el 50% del ingreso mensual del empleado no puedan ser aceptadas como descargo del RC-IVA, tal observación no se ajusta a la Cooperativa.

xiii. En cuanto a lo observado sobre los tickets presentados como descargos para el RC-IVA, de la gestión 2002, presentados anterior y posteriormente a la fecha en

que fueron emitidos, acepta la observación a algunas facturas, las cuales suman Bs1.182.-

xiv. Adicionalmente manifiesta que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa muestran importes globales observados por mes, para cada uno de los empleados, no existiendo un importe que indique la observación realizada en detalle para poder sustentar las observaciones citadas; la nota emitida por el SIN el 24 de marzo de 2006, presenta detalles específicos para los impuestos observados, sin que aparezca un detalle para los casos observados del RC-IVA, por lo que desconoce qué facturas y por qué causas fueron observadas. Asimismo, los informes de Comunicación preliminar de resultados y la notificación de finalización de fiscalización de 7 de marzo de 2006, presentadas antes de los descargos, demuestran un detalle de facturas observadas sólo como “consumo injustificado” sin mencionar cuál es la causa de la observación.

xv. A lo explicado añade que el art. 99 de la Ley 2492 (CTB) establece los requisitos mínimos para la emisión de la Resolución Determinativa, entre ellos las especificaciones de la deuda tributaria, y que la ausencia de cualquiera de los requisitos la viciará de nulidad; así, el art. 19 del DS 27310 (RCTB) cita que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo con el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), por lo que concluye alegando que como sujeto pasivo ha dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias establecidas en el art. 70 de la Ley 2492 (CTB), no habiéndose configurado los ilícitos tributarios, según la Ley 1340 (CTb), y que en el período de fiscalización ha presentado la documentación que adjunta como anexos y sirve de medio de prueba de descargo a los impuestos omitidos observados por el SIN.

xvii. De la revisión y depuración efectuada en la documentación devuelta por el SIN, se verificaron algunos conceptos que no pueden ser sustentados, los cuales serán reconocidos al fisco en el plazo señalado, alcanzando el importe omitido, mantenimiento de valor e intereses, a Bs41.265.-; consiguientemente la infracción del 50% sobre impuesto omitido ascendería a Bs16.767.-.

xviii. En cuanto al Devengamiento sobre servicios de interconexión y comisiones de cobranza, alega que los Contratos de Acuerdo de Interconexión Telefónica suscritos con diferentes empresas proveedoras, evidencian la razón del devengamiento que dio lugar al diferimiento en el pago y no puede reputarse mora pues sólo en la facturación se encuentra la medición del tráfico de interconexión;

adjunta el contrato suscrito entre COTAP y TELECEL SA en fotocopia simple, con la finalidad de demostrar los procedimientos de Plan de Tarificación y otros.

xix. La prueba testifical, como indicio, demuestra que las operaciones tributarias son correctas y no se ha incurrido en contravención o falta tributaria alguna; la prueba pericial presentada determina claramente y ratifica su posición respecto a los intereses por certificados de aportación telefónica omitidos, devengamiento sobre los servicios de interconexión y comisiones de cobranza, inclusión de facturas de compra con crédito fiscal observado y tributos omitidos por RC-IVA.

xx. En consecuencia, la Ley 843 no tipifica en el objeto del IVA ni del IT a los intereses generados en la colocación de Certificados de Aportación por ser equivalentes estos derechos patrimoniales análogos a las acciones o títulos valores; finalmente expresa que la práctica de pagar los impuestos por servicios de interconexión no puede calificarse como evasión, derivada de una omisión, como configuran los art. 114 y 115 de la Ley 1340 (CTb); en su opinión práctica, esta acción diferida se puede tipificar como mora establecida en el art. 118, requiriéndose una reliquidación.

### **IV.3 Antecedentes de derecho**

#### **i. Constitución Política del Estado (CPE).**

**Art. 33.** La ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente

#### **ii. Ley 1340 o Código Tributario abrogado, de 28 de mayo de 1992 (CTb).**

**Art. 19.** Los convenios celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al Fisco.

**Art. 30.** Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la norma legal o por el órgano que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos, por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

**Art. 31.** Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del

derecho de repetición contra este. El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

**Art. 37.-** Hecho generador o imponible es el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Art. 44.** El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indiquen las disposiciones legales.

**Art. 114.** Incurre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

**Art. 115.** Se considera configurada la evasión cuando se compruebe que:

1º) Los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados.

2º) Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos.

## **ii. Ley 2492 o Código Tributario Boliviano (CTB).**

### **Sección II: HECHO GENERADOR**

**Art. 150. Retroactividad).** Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripciones más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

## **iii. Ley 843 ( Texto Ordenado de 1995)**

**Art. 1.** Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al valor agregado (IVA) que se aplicará sobre:

b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación;

**Art. 2.** No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales los de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras. Toda otra prestación realizada por las entidades financieras, retribuida mediante



comisiones honorarios u otra forma de retribución, se encuentra sujeta al gravamen. Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra - venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito.

**Art. 3.-** Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

d) Realicen obras o presten servicios o efectúan prestaciones de cualquier naturaleza;

**Art. 4.-** El hecho imponible se perfeccionará :

b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza desde el momento en que se finalice la ejecución ó prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En todos estos casos el responsable deberá obligadamente emitir la factura nota fiscal o documento equivalente;

**Art. 5.-** Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de

los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente .

Son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado :

2) Los gastos financieros, entendiéndose por tales todos aquellos que tengan origen en pagos diferidos.

**Art. 10.** El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7º al 9º se liquidará y abonará - sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial - por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal

**Art. 19.** Con el objeto de complementar el régimen del impuesto al valor agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Constituyen ingresos, cualquiera fuera su denominación o forma de pago:

d) Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones,

compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.

**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 lo 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. 77.** El impuesto se determinará aplicando la tasa general del 1% la base de cálculo establecido en el artículo 74º de esta Ley. El impuesto resultante se liquidará y empozará -sobre la base de declaración jurada efectuado en formulario oficial - por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

#### **iv. DS 21530 (Reglamento del IVA)**

**Art. 7.** A los fines de la determinación del débito fiscal a que se refiere el artículo 7 de la ley 843 (Texto Ordenado en 1995) se aplicará la alícuota establecida en el artículo 15 de la misma, sobre el precio neto de venta, contratos de obra y de prestaciones de servicios y de toda otra prestación, que se hubiese facturado, entendiéndose por tal el definido por los artículos 5 y 6 de la ley 843 (Texto Ordenado en 1995).

#### **v. DS 21531(Reglamento del RC-IVA)**

**Art. 1.** Constituyen ingresos gravados por el régimen complementario al impuesto al valor agregado los señalados en el artículo 19 de la ley 843 de 20 de mayo de 1986.

**Art. 8.** Todos los empleadores del sector público o privado, que a partir del 1 de enero de 1995 y por tareas desarrolladas desde esa fecha, paguen o acrediten a sus dependientes por cualquiera de los conceptos señalados en el inciso d) del artículo 19 de la ley 843 y en concordancia con lo indicado en el artículo 1º del presente decreto supremo, deberán proceder según se indica a continuación.

**a)** Se deducirá del total de pagos o acreditaciones mensuales los importes correspondientes a los conceptos indicados en el artículo 5 del presente decreto supremo y, como mínimo no imponible, un monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la ley 843.

- b)** La diferencia entre los ingresos y las deducciones señaladas en el inciso anterior, constituye la base sobre la cual se aplicará la alícuota establecida en el artículo 30 de la ley 843 (Texto Ordenado en 1995). Si las deducciones superaran a los ingresos, para el cálculo del gravamen se considerará que la base es cero.
- c)** Contra el impuesto así determinado, se imputará como pagos a cuenta los siguientes conceptos:
- 1)** La alícuota correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) contenido en las notas fiscales originales presentadas por el dependiente en el mes, quien deberá entregar las mismas a su empleador hasta el día veinte (20) de dicho mes, acompañadas de un resumen que contenga los siguientes datos; fecha e importe de la nota fiscal, excluido el impuesto a los consumos específicos, cuando corresponda, suma total y cálculo del importe resultante de aplicar la alícuota establecida para el impuesto al valor agregado sobre dicha suma. Las facturas o notas fiscales serán válidas siempre que sus fechas de emisión no sean mayor de ciento veinte (120) días calendario anteriores al día de su presentación al empleador, debiendo estar necesariamente a nombre de dependiente que las presenta, con las excepciones que al efecto reconozca con carácter general la administración Tributaria mediante norma reglamentaria y firmadas por éste.
  - 2)** El equivalente a la alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicado sobre el monto de dos (2) Salarios Mínimos Nacionales, en compensación al Impuesto al Valor Agregado que se presume, sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras que el contribuyente hubiera efectuado en el periodo a sujetos pasivos de los Regímenes Tributario Especiales vigentes prohibidos de emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.
- d)** Si de las imputaciones señaladas en el inciso anterior resultare un saldo a favor del fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que por este impuesto hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del periodo anterior, tomando en cuenta, inclusive, los saldos que en su favor hubieran quedado al 31 de marzo de 1987 por aplicación del decreto supremo 21457 de 28 de noviembre de 1986. Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quien lo depositará hasta el día 15 del mes siguiente. Si el saldo resultare a favor del contribuyente, el mismo quedará en su favor, con mantenimiento de valor, para compensar en el mes siguiente.

Las liquidaciones que se efectúen por el régimen establecido en este artículo se realizarán por cada dependiente, no pudiéndose compensar los saldos a favor que surgiesen en cada caso con los saldos a favor del fisco de otros dependientes.

- e) El agente de retención presentará una declaración jurada mensual y pagará los montos retenidos, hasta el día quince (15) del mes siguiente al que corresponden las retenciones. En los periodos mensuales en los que no hubiera correspondido retener a ningún dependiente, conforme la aplicación de las normas dictadas en este artículo, los agentes de retención no estarán obligados a presentar la declaración jurada que se menciona en el párrafo precedente.

**vi. DS 21532 (Reglamento del IT)**

**Art. 2.-** El hecho imponible se perfeccionará:

- e) En el caso de intereses, en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero.

**vii. Resolución Nº 05-0039-99, de 13 de agosto de 1999 Normas Tributarias sobre el Impuesto al Valor Agregado.**

**SERVICIOS PUBLICOS**

- 2. El hecho imponible del I.V.A., 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 período que se liquida hayan sido éstas canceladas o no, de conformidad a lo establecido en el Artículo 7 del Decreto Supremo Nº 21530 (Texto Ordenado en 1995).

**viii. Resolución Nº 05-0040-99, 13/08/1999 Boletín Nº 5017**

**Normas tributarias sobre el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.**

- 15. El agente de retención acusará recibo de la presentación indicada en el numeral precedente y verificará que las notas fiscales adjuntas tengan los requisitos formales de habilitación establecidos en normas vigentes, hayan sido incluidas en su totalidad en la declaración jurada y que la suma total sea correcta.

En caso de existir errores, en la presentación efectuada por los empleados, el empleador ajustará dichos errores en el mismo formulario 101. Si existieran observaciones a las notas fiscales, también se adjuntará dicho formulario 101 y se devolverán sólo las facturas observadas.

16. El agente de retención será responsable solidario con el empleado del cumplimiento de los requisitos formales de las notas fiscales presentadas y de su transcripción, así como también de los cálculos aritméticos de la declaración jurada.

#### **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. Intereses por la venta de Certificados de Aportación a plazo.**

- i. Indica COTAP LTDA que los intereses percibidos por la venta a crédito de Certificados de Aportación según la Ley General de Sociedades Cooperativas son parte del Fondo Social, por lo que no se puede afirmar que constituyan ingresos extraordinarios sujetos a impuestos; el num. 4 de los PCGA en Bolivia, establece que las primas en emisión de acciones constituyen parte del capital, sin que afecte el valor nominal de las acciones, por otro lado los estados financieros para fines tributarios deben ser elaborados de acuerdo con los mencionados principios, como lo establece el art. 45 del DS 24051. COTAP LTDA se encuentra regulada por la Superintendencia de Telecomunicaciones, que establece en su Manual de Cuentas que los intereses constituyen parte del Fondo Social y si COTAP LTDA no cumplió esta disposición, al haber registrado estos intereses como ingreso, es un error contable, hecho que no puede ser tipificado como generador de tributos, más aún cuando el art. 2 de la Ley 843 señala que están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra-venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito; además señala que no se consideran objeto del IVA los aportes de capital a las empresas y ningún artículo de la Ley 843 tipifica como hecho imponible los intereses generados por la venta a crédito de los Certificados de Aportación.
  
- ii. Asimismo, manifiesta que los intereses no constituyen ingresos extraordinarios provenientes de su actividad, por cuanto no generan crédito fiscal y no constituyen materia imponible para generar débito fiscal; interpretar que los intereses provenientes de la colocación de derechos patrimoniales se encuentran gravados, significa transgredir el art. 32 de la CPE y omitir el art. 37 de la Ley 1340 (CTb) en relación a que el hecho generador es el expresamente determinado por Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

- iii. De acuerdo con la doctrina, *“La Ley del Tributo tiene definido implícitamente el principio de UNICIDAD del objeto, es decir que no pueden separarse los hechos derivados de los supuestos principales. Los primeros adquieren el carácter de accesoriedad. En consecuencia y siguiendo este principio rector, los hechos accesorios seguirán la suerte del principal. En este contexto, los intereses se encontrarán alcanzados por el impuesto en tanto y en cuanto el hecho que los genera se encuentre alcanzado por el tributo”*; Alberto I. Cáceres y Paola E. Dreiling. El impuesto al Valor Agregado, pág. 174. Este principio Unicidad ha sido recogido en la norma positiva; en este sentido, el art. 5 de la Ley 843 dispone que son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado -entre otros- los gastos financieros, entendiéndose por tales todos aquellos que tengan origen en pagos diferidos.
- iv. Por su parte, el art. 37 de la Ley 1340 (CTb), vigente hasta el 3 de noviembre de 2004, define el hecho generador o imponible como el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria y el art. 1 de la Ley 843 que crea el IVA, se aplica -entre otros conceptos- sobre los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizados en el territorio de la Nación.
- v. Asimismo cabe referirse al art. 2 de la mencionada Ley, que dispone que no se consideran comprendidos en el objeto del IVA los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales los de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras; asimismo, establece que están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compraventa de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito;
- vi. Del análisis de la normativa citada cabe indicar que COTAP LTDA, a tiempo de colocar los Certificados de Aportación a plazo a los cooperativistas que optan por esta modalidad, efectúa la prestación de un servicio de financiamiento, por el cual efectúa el cobro de intereses, los mismos que se encuentran gravados por el IVA, toda vez que el art. 2 de la Ley 843 solamente excluye del objeto del IVA, a los intereses cobrados por las entidades financieras, naturaleza que no corresponde a COTAP LTDA, al ser una Cooperativa, por lo que al otorgar la empresa financiamiento a los futuros asociados, ella presta un servicio que responde al objeto de la Cooperativa, y tal como dispone el inc. e) del art. 3 del Estatuto Orgánico de COTAP, puede asociarse con personas nacionales e internacionales que convengan al objetivo social y que no desvirtúen su condición de empresa de servicios públicos; es así que, conforme a lo dispuesto en el inc. b) del art. 1 de la

Ley 843, el servicio de financiamiento por venta a crédito de Certificados de Aportación se constituye en una prestación más de servicios gravada por el IVA, y el interés se constituyen la contraprestación otorgada por el mismo. Este análisis guarda relación con el propio Estatuto Orgánico de la entidad, cuyo inc. c) del art. 18 Cap. IV, señala que el Certificado de Aportación será pagado al contado o a plazos.

vii. Con referencia al IT, cabe indicar que el art. 72 de la Ley 843, relativo al objeto del este impuesto, expresa 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 lo preste, estará alcanzado con el impuesto mencionado, y el inc. e) del art. 2 del DS 21532 (Reglamentario del IT) señala que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de intereses, en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero, por lo que el servicio de financiamiento por Certificaciones de Aportación, se encuentra gravado por el IT cuyo hecho generador se perfecciona en el momento del pago de cada cuota de aportación. De lo expuesto se puede concluir que en el presente caso se cumplen los presupuestos de hecho y de derecho de los hechos generadores del IVA e IT.

viii. Adicionalmente, corresponde señalar que, conforme al art. 75 de la Ley General de Sociedades Cooperativas referente al Fondo Social, se evidencia que el mismo se encuentra integrado por: 1) El valor de los Certificados de Aportación obligatorios y voluntarios, 2) El valor del inventario de bienes muebles e inmuebles aportados, 3) El valor de las donaciones, privilegios y cesión de derechos, 4) El valor de los créditos bancarios, y 5) El porcentaje de los excedentes que se destine para incrementarlo, de acuerdo con el Reglamento y los Estatutos, advirtiéndose que la composición del Fondo Social no incluye los intereses obtenidos en la venta de los Certificados de Aportación.

ix. El art. 17 del Estatuto Orgánico de COTAP LTDA establece que los excedentes de percepción se destinarán a los siguientes fondos comunes: a) Fondo de Reserva, como soporte patrimonial para mejorar el sistema institucional y afrontar pérdidas, que se formará con el 10% de los excedentes que arroje el Balance Anual, b) Fondo de Educación, que se formará con el 5% con el fin de educar a los asociados, c) Fondo de Solidaridad y Desarrollo Cooperativo, que se formará con el 5% de los excedentes, y d) El saldo de los excedentes de percepción, serán utilizados para las inversiones destinadas a instalar, ampliar, renovar y diversificar los servicios de telecomunicación que presta la Cooperativa; en este sentido

corresponde señalar que el Estatuto no se refiere a ningún ingreso ni recurso captado directamente -como los intereses- sino al resultado de la gestión según los Estados Financieros concretamente el Estado de Resultados de la gestión, el que puede arrojar un excedente o un déficit tal como contablemente registró la Cooperativa en el Estado de Resultados (fs. 2128 del expediente) que en caso de obtener un excedente, éste será distribuido tal como lo dispone el art. 17 de su Estatuto.

- x. Consiguientemente, con relación a lo señalado por COTAP LTDA, en sentido que los intereses percibidos por la venta a crédito de Certificados de Aportación, según la Ley General de Sociedades Cooperativas son parte del Fondo Social, corresponde precisar que dicha Ley establece exclusivamente que el valor de los Certificados de Aportación son parte del Fondo Social y no así los intereses, que se constituyen en un ingreso más de los servicios prestados por la Cooperativa, de cuyo resultado contable dentro de una gestión determinada, puede emerger un excedente o un déficit, y en caso de probables excedentes éste forma parte de Fondo Social y es distribuido conforme establece el Estatuto Orgánico de COTAP LTDA, para constituir el Fondo de Reserva, Fondo de Educación, Fondo de Solidaridad y Desarrollo Cooperativo y el saldo para instalar, ampliar, renovar y diversificar los servicios de telecomunicación.
- xi. Asimismo, corresponde aclarar que en caso de una nueva emisión de Certificados de Aportación, la prima de emisión es un mecanismo para compensar a los aportantes que cuentan con Certificados de Aportación de una emisión anterior, por un mayor valor patrimonial de sus aportaciones sobre su valor nominal, procedimiento preferible para una entidad que no cotiza sus acciones en bolsa y desea incorporar nuevos aportantes (Enrique Fowler Newton, Contabilidad Superior, Suscripciones sobre la par, pag. 29.)
- xii. En este entendido, se puede concluir que los intereses cobrados por la venta a crédito de los Certificados de Aportación no son parte del Fondo Social en el sentido que lo pretende COTAP LTDA, sino que previo al resultado contable de la gestión, y en cuanto éste origine un excedente, formarán parte del Fondo Social; aspecto corroborado según la Nota 16 de Fondo Social de los Estados Financieros auditados (fs. 2142 del expediente), por lo que corresponde en este punto confirmar la Resolución de Alzada, manteniendo el cargo por este concepto de Bs91.829.- y Bs21.191.- por IVA e IT respectivamente.



xiii. Con relación a la presentación del Informe del Perito Independiente ante esta instancia jerárquica el 26 de febrero de 2007 (fs. 3607-3616 del expediente), corresponde señalar que contiene fundamentos similares a los vertidos en el Recurso Jerárquico de COTAP LTDA, haciendo referencia a los arts. 2 y 72 de la Ley 843; además considera que están fuera del objeto del IVA las operaciones de compraventa de acciones, títulos valores y títulos de crédito, así como los aportes de capital y consiguientemente no se encuentran comprendidos en el objeto del IT las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. Además señala que una Cuota de Participación (derecho patrimonial) no se encuentra alcanzada por el IVA e IT, y al ser sus derivados (intereses) análogamente similares a dichas cuotas, tampoco se encuentran alcanzados por los impuestos mencionados.

xiv. Al respecto, si bien los arts. 2 y 72 de la Ley 843, dejan fuera del objeto del IVA e IT a los aportes de capital, corresponde precisar que en el presente caso no constituyen el objeto de observación sino más bien los intereses generados por el financiamiento de Certificados de Aportación; situación que el perito no distinguió, por lo que su pronunciamiento se circunscribe a los aportes de capital y no a los intereses generados por la prestación de un servicio de financiamiento, cuyo análisis ha sido desarrollado precedentemente con sujeción a las normas tributarias pertinentes.

xv. En relación a los Contratos de Cambio Tecnológico de la gestión 1996, presentados como prueba de reciente obtención (fs. 3547-3593 del expediente), que según el contribuyente demuestran que los intereses cobrados fueron utilizados en inversiones porque la Cooperativa no es una entidad de lucro sino que tiene un interés netamente social; al respecto corresponde reiterar que el Estatuto de COTAP LTDA prevé qué conceptos son parte componente del Fondo Social, mismo que se encuentran supeditados al resultado contable de una gestión, por lo que los intereses sólo constituyen parte del Fondo Social, en caso de excedentes o superávit contable.

xvi. Finalmente, respecto al cargo en el IVA emergente de la diferencia observada entre el Libro de Ventas IVA y la declaración jurada, cabe a esta Superintendencia Tributaria General confirmar el reparo de Bs2.520.- en el IVA y Bs582.- en el IT toda vez que no fue recurrido por este concepto por COTAP LTDA.

#### **IV.4.2. Devengamiento en la declaración de los servicios de interconexión y comisiones de cobranza.**

- i. Señala COTAP LTDA que el tributo por servicio de interconexión y comisiones de cobranza fue cancelado en forma diferida, no existiendo tributo omitido por este concepto; además la Cooperativa en ningún momento efectuó una disminución ilegítima de los ingresos tributarios tal como establece el art. 114 de la Ley 1340 (CTb) relativo a la evasión, que se configura cuando se comprueba que los contribuyentes han omitido el pago del tributo, hecho que no fue comprobado en el presente caso; menos aún COTAP LTDA efectuó los pagos correspondientes como resultado de la fiscalización, por lo que se estaría vulnerando sus derechos y garantías. La práctica de pagar sus impuestos en forma diferida, estaría configurada en el art. 117 de la Ley citada, es decir que incurrió en mora al pagar el tributo después de la fecha establecida, por lo que solicita se efectúe una reliquidación conforme establece el art. 118 de la Ley 1340 (CTb), toda vez que el diferimiento no fue premeditado ya que no contaba con la información que proporcionan las operadoras, lo que hizo imposible tributar en el período correspondiente, por desconocer la base imponible. Consiguientemente señala que no es pertinente tipificar esta acción de COTAP LTDA por este concepto, como evasión, por lo que objeta la sanción del 50% del tributo omitido actualizado.
- ii. Al respecto, se debe precisar que el inc. b) del art. 4 de la Ley 843 dispone que el hecho generador se perfeccionará en el caso de contratos de obras 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. Por su parte el art. 7 del DS 21530 señala que el débito fiscal surgirá de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto, y conforme al num. 2 de la RA 05-0039-99, 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 período que se liquida, hayan sido éstas canceladas o no.
- iii. En el caso que nos ocupa, el devengamiento en el pago del impuesto por servicios de interconexión observados por la Administración Tributaria, emerge del servicio de interconexión efectuado por COTAP LTDA a ENTEL, TELECEL,

BOLIVIATEL y NUEVATEL; así como los ingresos generados en la comisión por la cobranza de facturas de sus operadores, cuya declaración fue realizada en una fecha posterior a la prestación efectiva del servicio, contraviniendo lo dispuesto en el inc. b) del art. 4, arts. 10 y 77 de la Ley 843 y art. 37 de la Ley 1340 (CTb) que establece que el hecho generador o imponible es el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir que el tributo fue declarado en los períodos fiscales posteriores a la prestación del servicio y por tanto al acaecimiento del hecho generador. Asimismo, COTAP LTDA incumplió lo dispuesto en el num. 2 de la RA 05-0039-99, pues las facturas fueron emitidas hasta tres meses después de la prestación del servicio como se puede evidenciar a fs. 3189-3210 y 3212-3233 del expediente.

- iv. En consecuencia, se evidencia que la conducta de COTAP LTDA, al diferir el pago de los impuestos por IVA e IT, se adecuó a lo dispuesto en el art. 114 y 115 de la Ley 1340 (CTb), toda vez que el contribuyente, al omitir el pago de los tributos en la fecha establecida por ley, conforme establece el art. 44 de la Ley 1340 (CTb), incurrió en la contravención de evasión tributaria. Consiguientemente, la Administración Tributaria efectuó correctamente la liquidación por mantenimiento de valor e intereses, desde la fecha de vencimiento de la declaración jurada hasta la fecha de pago del impuesto.
- v. Respecto a la reliquidación solicitada por COTAP LTDA por el diferimiento de pago del impuesto, señalando que corresponde la aplicación de la multa por mora por el pago fuera de plazo, cabe señalar que la Ley 2492 (CTB), suprime la contravención de mora tipificada y sancionada por los arts. 117 y 118 de la Ley 1340 (CTb), por lo que, con sujeción al art. 150 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 33 de la CPE, no corresponde la aplicación de la sanción por contravención de mora.
- vi. Sobre los contratos de Acuerdo de Interconexión Telefónica suscritos con diferentes empresas proveedoras, presentados como ejemplo ante esta instancia jerárquica, consistentes en el Acta entre COTAP LTDA y TELECEL SA como prueba en fotocopia simple (fs. 3547-3591 del expediente), en las que se estipulan las condiciones de interconexión entre las empresas citadas, cabe indicar que independientemente de los efectos que puedan surtir entre las partes, de conformidad con el art. 19 de la Ley 1340 (CTb), no pueden ser oponibles al fisco, por lo que no corresponde su consideración, dado que son de preferente aplicación la Ley 843 y sus disposiciones reglamentarias.

#### **IV.4.3. Depuración del crédito fiscal IVA.**

- i. La Administración Tributaria depuró el crédito fiscal del contribuyente, debido a facturas que fueron declaradas en períodos posteriores a la fecha de emisión y notas fiscales que no están relacionadas con la actividad sujeta al gravamen. COTAP LTDA considera que dichas compras se encuentran vinculadas con el objeto de su actividad conforme a lo señalado en el art. 3 de su Estatuto; además que para el desarrollo de sus actividades de operación e inversión efectúa pagos enmarcados en su presupuesto, toda vez que todo pago que realiza es respaldado con la factura, o en su caso la retención cuando corresponda. Por tanto las compras están referidas al gasto corriente o a la inversión, tales como la publicidad y auspicios o patrocinios que generan mayores ingresos a la Cooperativa y por ende mayores impuestos para el Estado, por lo que ratifica los argumentos en el Recurso de Alzada.
  
- ii. Al respecto, corresponde indicar que el crédito fiscal observado por facturas que fueron declaradas en períodos posteriores, como la factura 4 por Bs55.038.46 emitida por Calancha & Ramírez SRL; la factura 75 por Bs1.658.- emitida por Art Color que no consigna el número de RUC y las facturas por el pago de dietas que totalizan Bs100.184.- (fs. 1440 del expediente); que como manifestó el propio recurrente no cuentan con respaldo, razón por la cual COTAP LTDA reconoce la deuda y señala que cancelará por estos conceptos, importe que asciende a Bs38.809.- (fs. 22 del expediente), consiguientemente, corresponde confirmar en este punto la Resolución de Alzada.
  
- iii. Referente a la depuración del crédito fiscal por facturas de compras observadas por no estar relacionadas con la actividad sujeta al gravamen, tales como papeletas de sufragio, compra de agua, restaurante, churrasquería, América Textil (incentivo socios), incentivos a usuarios de Internet, tarjetas prepago, gorras, apoyo publicitario, agendas, placas recordatorias y licorería, de las cuales la Resolución de Alzada dejó sin efecto la depuración de las facturas 1559 y 1565 por Bs1.900.- y Bs600.- respectivamente (fs. 1182 y 1184 del expediente), por la adquisición de papeletas de sufragio emitidas por Editorial GRATEC; al respecto, corresponde indicar que de las listadas sólo las últimas (papeletas para sufragio) fueron consideradas como crédito fiscal al considerar que responden al ejercicio al voto de los socios para renovar la Directiva de la Cooperativa, tal como disponen a los arts. 9 y 41 del Estatuto Orgánico; consiguientemente corresponde confirmar en este punto la Resolución de Alzada que dejó sin efecto el cargo de Bs325.-.

- iv. Referente al crédito fiscal depurado por los otros conceptos detallados en el anterior párrafo, corresponde señalar que, revisadas las facturas observadas por falta de vinculación con la actividad gravada, así como la fundamentación del recurrente, se evidencia que COTAP LTDA no presentó prueba adicional que respalde los conceptos observados; el hecho de que argumente que corresponde a un gasto presupuestado, no es suficiente, ya que a efectos tributarios tiene que guardar la relación con la actividad que desarrolla la Cooperativa; así por ejemplo, la factura 38, emitida por Primera Línea SRL (fs. 1422 del expediente), por la compra de chalecos de tela caqui color rojo, para el Festival Internacional de la Cultura, adquiridos como apoyo publicitario, compra por la cual el recurrente no presentó el Comprobante de Egreso que proporcione mayores detalles, la constancia de recepción de la entidad o persona natural beneficiada, la invitación o tríptico del evento que permitan evidenciar el patrocinio ; por lo que se debe confirmar en este punto la Resolución de Alzada que mantuvo el cargo por depuración de crédito fiscal de los conceptos mencionados por Bs10.643.-.
- v. En relación con la depuración de las facturas emitidas por el profesional abogado Ramiro Infantes Zegarra, la Administración Tributaria observó las facturas emitidas por el profesional puesto que éste fue designado mediante Memorandum CITE J.P. 72/2001, de 10 de septiembre de 2001, como asesor legal a.i., denotando una relación de dependencia eventual y no así una contratación de servicios externos que daría lugar a la emisión de las facturas; COTAP LTDA alega que los contratos pueden celebrarse de manera verbal o escrita y que no podía efectuar la retención, por cuanto obtuvo la factura respectiva, debido a que el art. 16 del DS 21531, para personas que simultáneamente perciben ingresos como dependientes e independientes, se encuentran alcanzados por el IUE y no por el RC-IVA, por lo que considera que las facturas observadas fueron emitidas correctamente.
- vi. Al respecto, de la revisión y compulsas del Memorandum de designación del profesional citado (fs. 2780 del expediente), se establece que fue designado para el cargo de Asesor Legal, por nueve meses y por medio tiempo, a partir del 10 de septiembre de 2001, con un sueldo de Bs3.000.- del cual deben deducirse los impuestos de ley; sin embargo, de la verificación a las planillas de sueldo del personal eventual por el período que el profesional prestó sus servicios y según planillas de enero a septiembre de 2002 (fs.3342-3350 del expediente), se aprecia que las mismas incluyen al profesional señalado, evidenciando su condición de personal eventual, no sujeto a la obligación de cotizar a la seguridad social, conforme el Decreto Ley N° 16187 de la legislación laboral, lo que lleva a concluir

que el profesional prestó servicios en forma independiente por lo que extendió las facturas citadas, validas para crédito fiscal de la Cooperativa, correspondiendo en este punto revocar la Resolución de Alzada que mantuvo la depuración de crédito fiscal por Bs3120.-

vii. Sobre la depuración del crédito fiscal referente al gasto legal respaldada con la factura 106, por Bs18.402.-, de 31 de enero de 2002 (fs. 1250 del expediente), emitida por el abogado Gustavo A. Calvo Ugarte como consecuencia de la demanda social interpuesta por el ex Gerente de COTAP Ltda., por concepto de beneficios sociales, mediante Auto de 9 de enero de 2002, emitido por el juez de Trabajo y Seguridad Social (fs. 2789 del expediente) se reguló el honorario profesional del citado abogado en el 10 % del monto condenatorio por Bs122.687.53.- agregándose sobre dicho monto el 5% por el derecho de mandatario, monto que debió ser cubierto dentro del tercer día por parte de COTAP LTDA. Las facturas referidas fueron observadas por la Administración Tributaria con el argumento de que no guardan relación con la actividad gravada, cuando dicho gasto fue realizado en cumplimiento de una decisión judicial sobre un conflicto laboral suscitado por ex funcionarios, por lo que el mismo constituye un gasto administrativo inherente al desarrollo de su actividad empresarial, correspondiendo revocar por este concepto la Resolución de Alzada en Bs.2392.-.

viii. Referente a la factura 112, por Bs11.012.73.-, de 23 de abril de 2002 (fs. 1371 del expediente), emitida por el abogado Gustavo A. Calvo Ugarte, al no existir respaldo que demuestre el gasto para que COTAP LTDA se beneficie del crédito fiscal, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada que mantuvo el cargo en Bs1.431.-

#### **IV.4.4. Facturas depuradas en el RC-IVA.**

i. En cuanto a los cargos por depuración de facturas del RC-IVA, COTAP LTDA, tanto en su Recurso de Alzada como en el Recurso Jerárquico, señala que el sujeto pasivo y los terceros responsables cumplen cuando observan sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario; además que la Ley establece que el sujeto pasivo o sustituto es quien debe cumplir las obligaciones tributarias, no siendo válida la intransmisibilidad de obligaciones con el fisco, por lo que considera que no se puede responsabilizar a COTAP LTDA por las facturas presentadas por sus dependientes, observaciones entre las que se encuentra que el RUC del proveedor corresponde a otro contribuyente y que las facturas superan el 50% del ingreso mensual de los dependientes. Con relación a las facturas emitidas por máquinas registradoras

(tickets) presentadas como descargos por los dependientes para el RC-IVA ellas fueron declaradas con fecha anterior o posterior a la fecha de su emisión.

- ii. De la revisión y compulsas de los antecedentes se evidencia que la Administración Tributaria observó facturas de siete dependientes de la Cooperativa, por facturas no válidas, debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente, facturas con importes elevados que superan el 50% del ingreso mensual, facturas emitidas por máquinas registradoras (tickets) no válidas porque fueron declaradas en períodos diferentes a los de su emisión y facturas que fueron emitidas a otras personas según información del SIRAT. Adicionalmente, funcionarios de COTAP LTDA, entre ellos Ana María Ocampo, Eddy Alfredo Vásquez Miranda y Andrés García Méndez, durante el proceso de fiscalización, solicitaron se les haga conocer de manera escrita el detalle de las observaciones, así como la emisión de la Resolución Determinativa correspondiente, en vista que sus descargos por el RC-IVA no fueron considerados.
- iii. Al respecto, cabe referirse en principio que los alcances de la responsabilidad del agente de retención ante la Administración Tributaria están establecidos en el art. 31 de la Ley 1340 (CTb), debiendo limitarse a la retención del impuesto debido y su empuje en las arcas del Estado y de no realizar dicha retención o percepción, es solidariamente responsable con el contribuyente, no existiendo obligación adicional para el agente de retención como insinúa la Administración Tributaria.
- iv. En esta línea, la reglamentación tributaria recogida en el art. 8 del DS 21531 (Reglamento al RC-IVA), establece que todos los empleadores del sector público o privado, que paguen o acrediten a sus dependientes, por cualquiera de los conceptos señalados en el inc. d) del art. 19 de la Ley 843, en concordancia con el art. 1 del citado DS 21531, deben **deducir** del total de pagos o acreditaciones mensuales, los créditos y pagos a cuenta señalados; si las imputaciones resultaran en un saldo en favor del fisco, el mismo debe ser **retenido** por el empleador constituyéndose éste en agente de retención, quien deberá presentar una sola declaración jurada mensual y **cancelará** los importes retenidos.
- v. Asimismo, los num. 15 y 16 de la Resolución Administrativa del SIN 05-0040-99, de 13 de agosto de 1999, establecen las obligaciones formales de los “agentes de retención”, que implican su responsabilidad solidaria con el contribuyente en caso de incumplimiento, es decir, que el Estado puede obligar al cumplimiento de esas obligaciones al sujeto pasivo o al propio agente de retención.

- vi. Dichos deberes u obligaciones formales del “agente de retención” son: acusar recibo de la presentación de la declaración jurada debidamente firmada por el dependiente; verificar que las notas fiscales adjuntas cumplan con los **requisitos formales de habilitación y la suma sea la correcta; que las notas fiscales sean válidas siempre que no sobrepasen los 120 días calendario anteriores a la presentación**; que en caso de error detectado por el agente de retención (errores en el llenado del formulario o aritméticos), el empleador devolverá al dependiente dicha declaración, ajustando los errores en la misma declaración jurada y en el caso de observaciones a las facturas, devolverá solo las facturas observadas. Esto último hace a los requisitos formales de habilitación (RUC o NIT, Número de Orden y Alfanumérico, Número de la factura, datos del pie de imprenta) y de emisión de las facturas (fecha, nombre del dependiente, importe numeral y literal).
- vii. La normas detalladas precedentemente no atribuyen al “agente de retención”, COTAP LTDA en este caso, facultades de control o fiscalización para verificar las facturas mediante cruces de información, tarea que es de exclusiva competencia y responsabilidad de la Administración Tributaria, por lo que, **la declaración de facturas que fueron emitidas a otros contribuyentes según el SIRAT y facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente**, es de responsabilidad directa del dependiente declarante y no así del agente de retención, por cuanto el dependiente, al registrar dichas facturas en la Declaración Jurada- Formulario 87, firma el mismo dando fe de la veracidad y la exactitud de la declaración jurada y el agente de retención sólo es responsable de verificar los requisitos formales de dichas facturas.
- viii. Respecto a las facturas observadas por sobrepasar el 50% del ingreso mensual, cabe indicar que no existe norma alguna que prohíba al dependiente acreditar un crédito fiscal mediante facturas que superan el 50% o más de su haber mensual, consiguientemente la observación de la Administración Tributaria constituye una apreciación subjetiva, por lo cual al existir una duda por dichos importes, correspondió que el SIN efectúe un control cruzado de facturas para evidenciar la validez de la transacción comercial por dichos importes.
- ix. Consiguientemente, COTAP LTDA queda liberada de cualquier responsabilidad solidaria, porque no tiene la obligación legal de controlar, verificar o fiscalizar dichas facturas, ya que, conforme disponen los arts. 30 y 31 de la Ley 1340 (CTb), no está facultado para ello, sino únicamente para efectuar una verificación formal, retener y



empezar el impuesto por el RC-IVA; consecuentemente, corresponde revocar en este punto la Resolución de Alzada dejando sin efecto el cargo de Bs34.122.-

- x. Respecto a la obligación como “agente de retención” de observar la declaración de las facturas emitidas por máquinas registradoras (tickets) que fueron presentadas por los dependientes, las mismas que fueron emitidas en períodos posteriores a la fecha de presentación de la Declaración Jurada Form 87, cuya aceptación es de responsabilidad del agente de retención, estas facturas debieron haberse rechazado, no obstante ello, al haber aceptado COTAP LTDA el cargo por Bs1.182.- corresponde a la presente instancia jerárquica confirmar en este punto la Resolución de Alzada.

#### **IV.4.5. Supuesto vicio de forma en la Resolución Determinativa.**

- i. Finalmente, COTAP LTDA argumenta en sus alegatos que la Resolución Determinativa 061/2006, de 11 de julio de 2006, está viciada de nulidad por no cumplir con el requisito de especificar la deuda tributaria en el RC-IVA para cada uno de los empleados, como prevé el art. 99 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 19 del DS 27310 (RCTB), que señala que las especificaciones se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo con el art. 47 de la Ley 2492 (CTB).
- ii. Al respecto, cabe indicar que no corresponde pronunciamiento alguno sobre el vicio de nulidad invocado, por haberse efectuado la valoración de los aspectos de fondo concernientes a los cargos por concepto del RC-IVA y la responsabilidad como agente de retención de COTAP LTDA.
- iii. En consecuencia, esta instancia jerárquica, debe revocar parcialmente la Resolución STR/CHQ/RA N° 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006, modificando el cargo de Bs246.817.- a Bs207.183.-, conforme se detalla en el siguiente cuadro:

**TOTAL OBSERVADO POR CONCEPTO**

(Expresado en Bolivianos)

IMPUESTO	CONCEPTO	S/G RESOL DETERMINATIVA	S/G RESOLUCION DEL RECURSO ALZADA			S/G RESOCUCION DE RECURSO JERARQUICO		
		IMPUESTO OMITIDO	CONFIRMADO IMP. OMITIDO	SIN EFECTO	TOTAL	CONFIRMADO IMP. OMITIDO	SIN EFECTO	TOTAL
IVA	Intereses en la venta de Cuotas de Participación	91.829	91.829	0	91.829	91.829	0	91.829
	Diferencia entre Libro de Ventas y DDJJ (03/2002)	2.520	2.520	0	2.520	2.520	0	2.520
	Accesorios por servicios de interconexión y comisiones	2	2	0	2	2	0	2
	Depuración de crédito fiscal:	52.901	52.576	325	52.901	47.064	325	52.901
	Facturas observadas Ab. Ramiro Infante Factura observada Ab. Gustavo Calvo Ugarte						3.120	
<b>Total IVA</b>		<b>147.252</b>	<b>146.927</b>	<b>325</b>	<b>147.252</b>	<b>141.415</b>	<b>5.837</b>	<b>147.252</b>
IT	Intereses en la venta de Cuotas de Participación	21.191	21.191	0	21.191	21.191	0	21.191
	Diferencia entre Libro de Ventas y DDJJ (03/2002)	582	582	0	582	582	0	582
	Accesorios por servicios de interconexión y comisiones sobre cobranzas	3	3	0	3	3	0	3
<b>Total IT</b>		<b>21.776</b>	<b>21.776</b>	<b>0</b>	<b>21.776</b>	<b>21.776</b>	<b>0</b>	<b>21.776</b>
RC-IVA	Depuración de crédito	35.304	35.304	0	35.304	1.182	34.122	35.304
<b>Total RC-IVA</b>		<b>35.304</b>	<b>35.304</b>	<b>0</b>	<b>35.304</b>	<b>1.182</b>	<b>34.122</b>	<b>35.304</b>
<b>SUBTOTAL</b>		<b>204.332</b>	<b>204.007</b>	<b>325</b>	<b>204.332</b>	<b>164.373</b>	<b>39.959</b>	<b>204.332</b>
Mas:								
IVA	Accesorios por servicios de interconexión y comisiones	34.785	34.785	0	34.785	34.785	0	34.785
IT	sobre cobranzas.	8.025	8.025	0	8.025	8.025	0	8.025
<b>SUBTOTAL ACCESORIOS</b>		<b>42.810</b>	<b>42.810</b>	<b>0</b>	<b>42.810</b>	<b>42.810</b>	<b>0</b>	<b>42.810</b>
<b>TOTAL</b>		<b>247.142</b>	<b>246.817</b>	<b>325</b>	<b>247.142</b>	<b>207.183</b>	<b>39.959</b>	<b>247.142</b>

Adicionalmente, corresponde ratificar la sanción establecida como evasión de acuerdo con los arts. 114 y 115 de la Ley 1340 (CTb), debiendo aplicarse la sanción del 50%, como manda el art. 116 de la 1340 (CTb); este importe debe ser liquidado por la Administración Tributaria, de acuerdo con los fundamentos expuestos en la presente Resolución Jerárquica y conforme a los conceptos confirmados en IVA, IT y RC-IVA en esta instancia jerárquica.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente; a 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 del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006 emitida por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

**POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General designado mediante Resolución Suprema 227135, de 31 de enero de 2007, que suscribe la presente Resolución

Jerárquica en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (CTB),

### **RESUELVE:**

**REVOCAR parcialmente** la Resolución STR/CHQ/RA 0073/2006, de 8 de diciembre de 2006, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Cooperativa de Telecomunicaciones Potosí Ltda. (COTAP LTDA), contra la Gerencia Distrital Potosí del SIN; en lo referente al cargo en el IVA por depuración del crédito fiscal de las notas fiscales números 4, 5, 9, 10, 14, 15, 16 y 17, emitidas por el abogado Ramiro Infante Zegarra por el cargo de Bs3.120.- y factura número 106 emitida por Gustavo A Calvo Ugarte por el cargo de Bs2.392.- ; y en el RC-IVA, por facturas observadas por haber sido emitidas a otros contribuyentes según el SIRAT y facturas no válidas debido a que el RUC del proveedor pertenece a otro contribuyente y por superar el 50% de ingreso mensual, por Bs34.122.-. En consecuencia, queda firme y subsistente la Resolución Determinativa 061/2006, de 11 de julio de 2006, en **Bs164.373.- por impuesto omitido y Bs42.810.- por Accesorios por pago diferido IVA e IT, importes que deberán ser actualizados a la fecha de pago**; de acuerdo con el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Rafael Vergara Sandóval*  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO  
GENERAL INTERINO  
Superintendencia Tributaria General