TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 156
Sucre, 2 de diciembre de 2019

Expediente	:	134/2017-CA
Demandante	:	WPM LPZ-BOL SRL.
Demandado	:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso	:	Contencioso Administrativo
Resolución impugnada	:	AGIT-RJ 1722/2016
Magistrado Relator	:	Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por WPM LPZ-BOL SRL, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 128 a 141, interpuesta por José Antonio Valdez Rubín De Celis, representante legal de WPM LPZ-BOL SRL. (en adelante el contribuyente), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016 de 20 de diciembre; el auto de Admisión de 3 de abril de 2017 de fs. 189; la contestación a la demanda de fs. 196 a 204; la réplica de fs. 243 a 249; la dúplica de fs. 268 a 273; el decreto de Autos para Sentencia de 30 de agosto de 2018 de fs. 294; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 21 de abril de 2014, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante SIN) notificó al contribuyente (fs. 4 y 5 del Anexo 3), con la Orden de Fiscalización (en adelante OF) Nº 14990100102 de 21 de marzo de 2014 (fs. 4 a 5 del Anexo 3), que comunicó el inicio de la fiscalización del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (en adelante IUE) y de la Alícuota Adicional del IUE (en adelante AA-IUE) de los períodos fiscales de octubre a diciembre de la gestión 2012 y de enero a septiembre de la gestión 2013.

Concluida la fiscalización, el 23 de octubre de 2015, el SIN notificó al contribuyente (fs. 3089 del Anexo 18), con la Vista de Cargo (en adelante VC) N° 29-0324-15 de 5 de octubre de 2015 (fs. 3038 a 3058 del Anexo 18), que estableció preliminarmente la deuda tributaria en la suma de Bs. 13.988.081.- (Trece millones novecientos ochenta y ocho mil ochenta y uno 00/100 Bolivianos), por concepto de tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago.

El 20 de noviembre de 2015, el contribuyente presentó descargos (fs. 3097 a 3021 del Anexo 18) a la VC N° 29-0324-15.

El 21 de enero de 2016, el SIN notificó al contribuyente (fs. 3129 del Anexo 18) con la Resolución Administrativa N° 23-0026-16 de 18 de enero de 2016 (fs. 3127 a 3128 del Anexo 18), que anuló antecedentes hasta la VC N° 29-0324-15.

El 1ro de abril de 2016, el SIN notificó al contribuyente (fs. 3276 del Anexo 19), con la VC N° 29-0116-16 de 18 de marzo de 2016 (fs. 3209 a 3245 del Anexo 19), que estableció preliminarmente la deuda tributaria en la suma de Bs. 14.574.688.- (Catorce millones quinientos setenta y cuatro mil seiscientos ochenta y ocho 00/100 Bolivianos), por concepto de tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago.

El 3 de mayo de 2016, el contribuyente presentó Nota (fs. 3778 del Anexo 19) ratificando los descargos presentados el 20 de noviembre de 2015.

El 6 de junio de 2016, el SIN notificó al contribuyente (fs. 3386 del Anexo 19), con la Resolución Determinativa (en adelante RD) N° 17-0608-2016 de 25 de mayo (fs. 3305 a 3353 del Anexo 19), que determinó de oficio y sobre base cierta la deuda tributaria en la suma de Bs14.456.416.- (Catorce millones cuatrocientos cincuenta y seis mil cuatrocientos dieciséis 00/100 Bolivianos), por concepto de tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago, correspondiente al IUE períodos fiscales de octubre a diciembre de la gestión 2012 y de enero a septiembre de la gestión 2013 y del AA-IUE períodos fiscales diciembre de la gestión 2012 y de enero, febrero y mayo de la gestión 2013.

Contra la referida RD, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 94 a 108 del Anexo 1), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (en adelante ARIT), la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0839/2016 de 3 de octubre (fs. 176 a 200 del Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la RD N° 17-0608-2016.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 228 a 242 Anexo 1), emitiendo la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016 de 20 de diciembre (fs. 332 a 371 Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida; manteniendo firme y subsistente la RD N° 17-0608-2016.

El 16 de marzo de 2017, el contribuyente interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 128 a 141) contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA Y LA CONTESTACIÓN:

Demanda.

Relacionando los antecedentes de hecho y citando los arts. 115-I, 116-I y 117-I de la Constitución Política del Estado (en adelante CPE), 42, 68-2-6-7-8-10; 69, 74-1-2, 76, 81-1-2-3, 96-I-III, 98, 99-I-II-III y 143 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (en adelante CTB-2003), 36-II Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (en adelante LPA) y 55 del Decreto Supremo (Decreto Supremo) N° 27113 Reglamento a la LGA (en adelante R-LPA) como fundamentos de derecho; señaló que la RD N° 17-0608-2016:

"*...copia en el numeral 3, página 8, a la valoración de descargos a la Vista de Cargo 29-0324-15 (...), es decir a una vista de Cargo anulada por la misma Administración Tributaria, siendo que de acuerdo a la*

normativa expuesta precedentemente la RD ***debió emitir una nueva evaluación por haberse anulado la Vista de Cargo citada****, no siendo suficiente la aclaración realizada en el numeral 9 de la RD, por tanto no se cumplió lo preceptuado en el artículo 99 del CTB, aspecto no contemplado en la Resolución de Recurso de Alzada y Resolución Jerárquica limitándose a señalar que cumple los requisitos establecidos en el art. 96 de la Ley 2492..."*[1] (Textual).

Afirmó que el SIN en la determinación de ingresos de Bs23.951.109,30.- sin considerar la verdad material y realidad económica del caso, pretende aplicar normativa que corresponde a compras menores de mercaderías del mercado interno, cuando el giro del contribuyente es la exportación; en ese sentido, aclaró que el valor del oro fijado en la factura comercial soporte de la Declaración Única de Exportación (en adelante DUE), es enunciativo, porque:

1. El precio de venta al consignatario en destino, es fijado por las bolsas de valores de Nueva York o de Londres.
2. El oro exportado está sujeto a determinación final de calidad y cantidad para establecer su peso en Onzas Troy y su ley.
3. El consignatario realiza deducciones por concepto de transporte, fundición, entre otros.

Estos aspectos afectan el precio final de venta en destino, que es pagado a cuentas corrientes del contribuyente.

Asimismo, aclaró que la determinación de los ingresos no declarados de Bs10.315.161,05.-, no pueden ser registrados como ingreso, hasta que no se recuperen de procesos judiciales que sostienen en los Estados Unidos de Norte América, por lo que se mantendrán registrados como perdidas.

Señaló que el SIN, la ARIT y la AGIT, no consideraron que el art. 46 último párrafo de la Ley N° 843; si bien, establece el criterio de "devengado" para imputar ganancias al año fiscal, también establece el criterio de lo "percibido" para algunas rentas.

Aseveró que el SIN observó la falta de documentación que valide el transporte de minerales, sin tomar en cuenta que al ser un gasto asumido por el consignatario, es deducido del precio de venta y al ser un gasto realizado en los Estados Unidos de Norte América, es comprensible que no exista recibo original, presentándose fotocopia simple de la factura N° 38304 de 9 de mayo de 2013, emitida por Trans Value Inc.

Denunció que el SIN depuró Bs211.628.- por deducciones realizadas en su contabilidad, desconociendo el art. 14-II del R-IUE, que establece que las regalías efectivamente pagadas son deducibles del IUE.

Aseveró que al no haberse considerado lo expuesto anteriormente, la RD N° 17-0608-2016, no es objetiva, es ilegal y confiscatoria; por tanto, nula.

[1] Fs. 132 vta., demanda contenciosa administrativa.

Indicó que el SIN, la ARIT y la AGIT:

"...no han establecido correctamente los motivos por los que gira los supuestos reparos, no aclarando ni especificando los fundamentos legales, menos contables de las observaciones que contiene, procediendo de una manera arbitraria y violando los principios que rigen el modelo tributario boliviano se han dado los presupuestos legales que provocan la nulidad de la Resolución Determinativa N° 00068/2016 de 25 de mayo de 2016 y de la Vista de Cargo N° 29-0116-16..."[2] (Textual).

La VC y la RD, incurren en los presupuestos de nulidad previstos en el art. 35-I-c-d-e de la LPA; toda vez que no fundamentan ni motivan la determinación tributaria, conforme a los requisitos previstos en el art. 96 del CTB-2003 y la motivación requerida por el art. 31 del R-LPA, afectando el derecho a la defensa.

Finalmente, señaló que la VC y la RD incurren en el presupuesto de nulidad previsto en el art. 35-I-b de la LPA, toda vez que la fiscalización realizada es "parcial", sin tomar en cuenta que de acuerdo a la normativa que regula el IUE, el impuesto grava las utilidades resultantes de los estados financieros (cierre de gestión anual); más aún, si sobre dicha base, se aplica la AA-IUE.

Petitorio.
Solicitó la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016; o en su defecto, se anule obrados hasta el vicio más antiguo.

Admisión.
Mediante Decreto de 3 de abril de 2017 de fs. 189, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad a los arts. 327, 329 y 330 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2-2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando, con provisión citatoria a objeto de que asuma defensa.

Posteriormente mediante Decreto de 8 de mayo de 2017 de fs. 192, se dispuso la notificación del tercero interesado, con provisión citatoria a objeto de que asuma defensa.

Contestación.
La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 196 a 204, contestó negativamente a la demanda contenciosa administrativa, de acuerdo a lo siguiente:

Aseveró que la demanda no cumplió con los requisitos previstos en el art. 327 del CPC-1975; asimismo, hizo notar que los argumentos del contribuyente se circunscriben al incumplimiento de requisitos formales de la VC y la RD; y respecto del fondo, se refiere a la determinación del tributo omitido por concepto del IUE por sus ingresos y gastos y la AA-IUE que afirma no le corresponde por su actividad exportadora, sin argumentarse

[2] Fs. 132, demanda contenciosa administrativa.

sobre las multas por incumplimiento de deberes formales y la sanción por omisión de pago.

En ese sentido, afirmó que la ARIT en cuanto a la forma, verificó que la VC y la RD valoraron la documentación presentada en la fiscalización y los descargos presentados y ratificados por el contribuyente; por lo que habiéndose cumplido con los requisitos previstos en los arts. 96 y 99 del CTB-2003; y 18 y 9 del Decreto Supremo (en adelante DS) N° 27310 Reglamento al CTB-2003 (en adelante R-CTB-2003), se desestimó los vicios de nulidad alegados; asimismo, en cuanto al fondo, señaló que la ARIT explicó que el contribuyente se encuentra inscrito en el IUE del Sector Minero, se analizó la determinación del IUE y de la AA-IUE, se analizó los conceptos del IUE y verificó los cálculos efectuados por la AA-IUE, en el marco de las normas legales y principios aplicables; consiguientemente, la resolución emitida por la AGIT, contiene la fundamentación técnica y jurídica que respalda su decisión.

Señaló que la AGIT revisó los argumentos expuestos por el contribuyente en los recursos de alzada y jerárquico, aplicando el principio de "congruencia" y que habiendo el contribuyente hecho uso de los recursos de alzada, jerárquico y ahora la demanda contenciosa administrativa, no se observa la vulneración del debido proceso.

Hizo notar que en el marco de los arts. 35 y 48 del DS N° 24051, el numeral 36 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, enunció con carácter limitativo las normas técnicas a ser consideradas para la elaboración de los Estados Financieros (en adelante EEFF), sin haberse incluido la NIC 18 argumentada por el contribuyente en la demanda, no correspondiendo análisis alguno.

Aclaró que en el marco de las Normas Contables N° 1 y N° 5 vigentes de acuerdo al numeral 36 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99, se deben contabilizar las perdidas cuando se conozcan y las ganancias cuando se haya realizado; empero, no implica que esté permitido, el registro de estimaciones de perdidas más no de ganancias, como afirmó el contribuyente, resultando contradictorio que el importe no pagado por dos operaciones de exportación fueron registrados como perdidas, cuando señaló que se encuentran en procesos legales para recuperar dichas operaciones, sin que en su Estado de Resultados o Notas a los EEFF, se encuentre reflejada una explicación o justificación sobre el importe de Bs10.375.166,35.- que emergen de las exportaciones realizadas con las DUE´s C-19078 y C-18098 ambas de mayo de 2013.

Aclaró que los numerales 7.1 y 7.2 de la Norma Contable N° 5, establecen que las ventas de minerales deben reconocerse cuando han sido despachadas y consignadas al comprador, tomando como base el precio estimado de venta a la fecha del despacho o el precio definitivamente convenido; aspecto que es concordante con los principios generales de "realización" y "devengado" que establecen que los resultados económicos deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se han ponderado todos los riesgos inherentes a tal operación.

Aseveró que las Normas Contables N° 1 y N° 5, guardan relación con lo dispuesto por el art. 46 de la Ley N° 843, que dispone que los ingresos y gastos serán considerados del año en el que termine la gestión en la cual se han devengado.

Aclaró que los dos últimos párrafos del art. 46 de la Ley N° 843, prevén que el criterio de lo "percibido" se aplica a contribuyentes del IUE que ejercen profesiones liberales y oficios, no siendo aplicable en este caso al contribuyente.

Aclaró que en la determinación, el SIN no consideró los depósitos efectuados en cuentas bancarias del contribuyente como ingresos adicionales a los establecidos en el valor FOB de las DUE´s, menos aplicó el método de determinación sobre base presunta, siendo estos argumentos impertinentes al caso.

Afirmó que al no haber presentado el contribuyente prueba que desvirtúe la determinación del SIN por la exportación de oro, que corresponde al valor FOB consignado en las DUE´s C-48755, C-50965, C-2688, C-3583, C-7848, C-19078 y C-18098 y sus respectivas facturas comerciales, corresponde considerar como ingresos no declarados el importe de Bs10.375.166,35.- que se origina en la diferencia entre el importe consignado como ingresos en el Estado de Resultados del contribuyente, respecto del valor FOB total de las exportaciones realizadas por el contribuyente en los periodos fiscalizados; por lo que la resolución emitida por la AGIT, se encuentra fundamentada y motivada, respondiendo a los argumentos expuestos por el contribuyente en el recurso jerárquico.

Indicó que el gasto realizado por el "transporte de minerales", no se encuentra respaldado por documento original, habiéndose incumplido el art. 8 del DS N° 24051; por lo que no es un gasto deducible.

Respecto a la Regalía Minera efectivamente pagada como gasto deducible del IUE, señaló que de acuerdo al cuadro de liquidación que cursa en las páginas 30 a 32 de la RD, el SIN consideró la suma de Bs211.628.- como gasto deducible para la determinación de la base imponible del IUE, de acuerdo al art. 17-b del DS N° 29577.

En el marco de los arts. 102 de la Ley N° 3787 y 29 del DS N° 29577, la AA-IUE que grava las condiciones favorables en los precios de minerales y metales, se aplica cuando se realizan las actividades mineras definidas y clasificadas en el art. 25 de la Ley N° 1777 Código de Minería, entre ellas, comercialización de minerales y metales; en consecuencia, tomando en cuenta que:

1. El contribuyente declaró en el padrón del SIN, la Gran Actividad "MINERAS" y Actividad Principal "Prospección y Exploración" y; registró en las DUE´s y Formularios M-02 y M-03 declarados ante el SENARECOM, exportando oro.
2. Conforme a los Formularios M-03 declarados ante el SENARECOM y las DUE´s, todas las operaciones de exportación, se realizaron por un valor superior al de las cotizaciones establecidas en el art. 101 del Código de Minería, modificado por la Ley N° 3787.

Se demostró que el contribuyente realiza actividades mineras y comercializó oro en condiciones favorables, cumpliéndose las condiciones previstas para el pago de la AA-IUE; por lo que, el contribuyente se encuentra obligado al pago de la AA-IUE.

Manifestó que no basta con denunciar la vulneración del debido proceso en su elemento al derecho a la defensa, se debe precisar el nexo de causalidad entre los hechos y el derecho conculcado; es decir, de qué manera se habrían transgredido los derechos y de qué manera y cómo se produjeron los vicios de nulidad; en ese contexto, detalló los antecedentes ocurridos en la fiscalización, describió los antecedentes, observaciones, normativa contravenida y fundamentos legales que contienen tanto la VC como la RD, para concluir que habiéndose cumplido con los requisitos exigidos por los arts. 96 y 99 del CTB-2003 y 18 del R-CTB-2003, no se advierte omisión que pudiera limitar el derecho a la defensa del contribuyente en la presentación de documentación y descargos correspondientes.

Señaló que el SIN en la emisión de la VC y la RD, sustentó la fiscalización y sus resultados, en la información y documentación obtenida de diferentes fuentes que demuestran la ocurrencia de un hecho generador que el contribuyente no declaró en su real dimensión.

Citó la Sentencia Nº 510/2013 de 27 de noviembre, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, referida al deber de la parte actora de establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos la errada interpretación de la normativa en la que habría incurrido la AGIT.

Petitorio.
Solicitó declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

Réplica y Dúplica.
El contribuyente por memorial de fs. 243 a 249, presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial de fs. 268 a 273, presentó dúplica reiterando su petición de declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016.

Tercero interesado.
Por memorial de fs. 276 a 289, se apersonó el SIN en su condición de tercero interesado, solicitando se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016.

Se hace constar que la Procuraduría General del Estado se apersonó al proceso, por memorial de fs. 255 a 263, adhiriéndose a los argumentos de la AGIT y solicitó se confirme la deuda tributaria establecida por el SIN.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Compulsados los argumentos expuestos en el proceso se tiene que, la controversia radica en establecer si en la deuda tributaria determinada por el SIN, que fue confirmada por la ARIT y la AGIT respectivamente; se aplicó correctamente o no, los principios y normativa tributaria para establecer la utilidad del contribuyente base del IUE y de la AA-IUE, cuestionando conceptos deducibles en la determinación del IUE, así como en la perfección del hecho generador de la AA-IUE, aspectos que viciarían de nulidad la VC y la RD emitidas por el SIN y habrían vulnerado el debido proceso en su elemento a la defensa del contribuyente.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Doctrina y legislación aplicable al caso.

El CTB-2003, establece lo siguiente:

"Artículo 6º (Principio de Legalidad o Reserva de Ley). I. Sólo la Ley puede:

*1. **Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.***
2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.
3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.
4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.
5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales.
6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.
7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.
8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

II. Las tasas o patentes municipales, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional. (...)

Artículo 8º (Métodos de Interpretación y Analogía). I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

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

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

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

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

Resolución del caso concreto.

En cuanto a que la RD N° 17-0608-2016, no cumplió el art. 99 del CTB-2003, porque reprodujo la valoración realizada por la Vista de Cargo 29-0324-15 que se encontraba anulada; el contribuyente no señaló de forma específica qué requisito del citado precepto se habría incumplido; no obstante, si el argumento se refiere a la valoración de descargos en la emisión de la RD, el contribuyente debió señalar en qué medida dicha valoración contiene vicios de nulidad o cómo se vulneró sus derechos; aspectos que no fundamentó el contribuyente en su demanda, limitándose a señalar que el SIN incumplió el art. 99 del CTB-2003, porque se reprodujo la valoración de una VC anulada.

Respecto a que el valor del oro fijado en la factura comercial soporte de la DUE, es enunciativo, porque existen aspectos que afectan el precio final de venta en destino, siendo otro el monto pagado a cuentas corrientes del contribuyente y que la determinación de los ingresos no declarados de Bs. 10.315.161,05.-, no pueden ser registrados como ingreso, hasta que no se recuperen; corresponde señalar que en el marco de los arts. 36, 40, 46 y 47 de la Ley N° 843 y 6, 8, 35 y 48 del DS N° 24051, el IUE se pagará sobre las utilidades netas resultantes de los EEFF elaborados al cierre de cada gestión fiscal y aplicando la NC1 "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y la NC5 "Principios de Contabilidad para la Industria Minera", aprobados para la elaboración de EEFF, por el numeral 36 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, emitida por el SIN.

En ese contexto, la NC1 sobre los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" en su Capítulo I numeral 2, señala cuales son los principios generales aplicables para la elaboración de los EEFF, entre ellos, se encuentran el de:

Devengado: "*Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que* ***competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se ha cobrado o pagado.***" (Resaltado añadido).

Realización: "*Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina* ***queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación*** *o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación.*
Debe establecerse con carácter general que ***el concepto "realizado" participa del concepto de devengado.***" (Resaltado añadido).

Prudencia: "*Significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la alícuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo:*

"contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado".
La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta ***en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y el resultado de las operaciones."*** (Resaltado añadido).

Por su parte, la NC5 sobre los "Principios de Contabilidad para la Industria Minera", en su numeral 7, prevé cómo deben ser reconocidas y registradas las ventas del sector minero, de acuerdo a lo siguiente:

"7. RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACIÓN DE LAS VENTAS.

7.1 Reconocimiento de las ventas
Las ventas minerales deben reconocerse cuando dichos minerales han sido despachados y consignados al comprador.
7.2 Contabilización de las ventas
El registro contable de la venta se efectuará tomando como base el precio estimado de venta a la fecha del despacho. Cuando el precio de venta hubiera sido definitivamente convenido, se tomará dicho precio."

En ese contexto normativo específico para la determinación de la base imponible del IUE, se tiene que conforme a los datos detallados en la RD N° 17-0608-2016 de 25 de mayo, el contribuyente exportó oro, con un valor de $us. 3.441.051,79.- equivalente a Bs. 23.949.720,46.-; que debieron ser registrados en sus EEFF de acuerdo a los principios citados; es decir, considerando el resultado económico efectivamente realizado, sin tomar en cuenta que se encuentra cobrada, o pagada la mercadería exportada; por lo que se considera el acto perfeccionado y por consiguiente devengado, en mérito a la procedencia referida líneas arriba, considerando que a la fecha del balance no se tiene certeza de las pérdidas alegadas.

Por consiguiente, los EEFF presentados por el contribuyente expresan que existió una utilidad de Bs. 13.574.554,11.-, encontrándose una diferencia de Bs. 10.375166,35.- con la efectivamente exportada, que no fueron declarados por el contribuyente.

Independientemente a que existen montos no cobrados por estar pendientes a las resultas de procesos judiciales, que además no fueron demostrados a través de prueba idónea; el contribuyente al momento de elaborar sus EEFF, tenía la obligación de reconocer y registrar las exportaciones efectivamente realizadas a consignatarios en el exterior, conforme a las Normas de Contabilidad NC1 y NC5; es decir, el valor FOB detallado y declarado por el contribuyente en las respectivas facturas de exportación y las DUE´s.

Corresponde hacer notar al igual que la AGIT, que la NIC 18 argumentada por el contribuyente en la demanda, no se encuentra aprobada por el numeral 36 de la Resolución Administrativa N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, emitida por el SIN; tampoco, el contribuyente señaló bajo qué normativa se aplicaría dicha NIC 18.

Estos aspectos fueron correctamente determinados por el SIN y fueron analizados en instancia recursiva administrativa ante la ARIT y la AGIT, sin que este Tribunal evidencie vulneración de la normativa aplicable al caso.

Con relación a que el art. 46 último párrafo de la Ley N° 843, establece el criterio de lo "percibido" para algunas rentas; corresponde señalar que el contexto del referido precepto, informa que dicho principio es aplicable a otras actividades diferentes a la de la especie; toda vez, en aplicación de los principios específicos a la actividad minera como son los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y "Principios de Contabilidad para la Industria Minera", el contribuyente debió registrar el monto declarado en las facturas de exportación soporte de las DUE´s fiscalizadas por el SIN.

Acerca que, el servicio de transporte de mineral realizado en los Estados Unidos de Norte América, debe ser considerado como gasto deducible; en aplicación del art. 8 de la Ley N° 843, la factura que pretende ser deducida debe ser presentada en original, requisito sin el cual, la misma norma prevé que no procede su admisión como gasto.

Respecto a que el SIN depuró Bs. 211.628.- por deducciones realizadas en su contabilidad, desconociendo que conforme al art. 14-II del R-IUE, las regalías efectivamente pagadas son deducibles del IUE; la AGIT advirtió que, dicho monto fue deducido por el SIN, puesto que el Anexo 5 de la RD N° 17-0608-2016 de 25 de mayo, señala: "*Diferencia a ser considerada en la cuenta gastos por tributos*", estableciendo la suma de Bs. 211.628.-; por lo que este argumento no tiene sustento alguno.

En cuanto a que la VC y la RD, habrían incurrido en los presupuestos de nulidad previstos en el art. 35 de la LPA; porque no fundamentaron ni motivaron la determinación tributaria, conforme a los requisitos previstos en el art. 96 y 99 del CTB-2003; se observa que el contribuyente, no especificó qué requisitos de los preceptos citados se habrían incumplido y de qué forma o cómo dicha omisión habría ocasionado indefensión, limitándose en abundar sobre los presupuestos de nulidad previstos en el art. 35 de la LPA; no obstante, luego de verificar el contenido de estos, se constató que cumplen con los requisitos previstos en los preceptos citados, porque la VC contiene los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan la RD, que fueron obtenidos en el proceso de fiscalización, fijando la base imponible sobre base cierta y estableciendo preliminarmente la liquidación del tributo adeudado; asimismo, la RD contiene lugar y fecha, nombre o razón social del contribuyente, especificaciones sobre la deuda tributaria, la exposición de los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta como omisión de pago y la sanción por las contravenciones en las que se incurrió, así como la firma, nombre y cargo del Gerente Distrital La Paz del SIN, conforme exigen los arts. 96-I y 99-II del CTB-2003.

Corresponde señalar que estos requisitos fueron minuciosamente desarrollados y demostrados por la AGIT desde la pág. 59 a la pág. 63 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016.

Finalmente, con relación a que la VC y la RD incurren en el presupuesto de nulidad previsto en el art. 35 de la LPA, toda vez que la fiscalización realizada es "parcial", se establece que en cumplimiento del art. 39 del DS N° 24051, el cierre de gestión fiscal de las **empresas mineras** ocurre el 30 de septiembre; en cuyo contexto, habiendo el SIN realizado la fiscalización del IUE y de la AA-IUE, de los períodos fiscales de octubre a diciembre de 2012 y de enero a septiembre de 2013, no se observa que se hubiere incurrido en alguna causal de nulidad como pretende el contribuyente por efecto de una fiscalización supuestamente parcial.

Conclusión.

Habiendo la autoridad demanda confirmado la determinación del SIN observando la normativa tributaria aplicable al caso, conforme se expuso precedentemente, no se evidencia que el SIN en instancia administrativa o la ARIT y AGIT en etapa de impugnación administrativa, hubieren infringido el ordenamiento jurídico vigente o que hubiere incurrido en causales de nulidad; por el contrario, la parte actora, no ha demostrado los extremos de la demanda, advirtiéndose la exposición de argumentos que no condicen con la realidad, además de normativa y principios inaplicables al caso, no advirtiéndose alguna causal para disponer como pide.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 128 a 141, interpuesta por José Antonio Valdez Rubín De Celis, representante legal de WPM LPZ-BOL SRL.; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1722/2016 de 20 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
SUPREMO DE JUSTICIA

Lic. José Antonio Revilla Ma
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

María del Rosario Villar Gutiérre
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N°....156.....
Fecha: 02-12-2019
Libro Tomas de Razón N°.....1.....

Lic. Dietsch D. Rodríguez T.
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

J.R.V.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 134/2017 - CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **14:40** del día **23** de **ENERO** de **2020, notifiqué a:**

WPM LPZ BOLIVIA S.R.L.

CON SENTENCIA DE 02 DE DICIEMBRE DE 2019; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Jorge Ríos Vásquez
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: VANIA OROS ARELLANO
C.I. 12833058 Ch.

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **14:41** del día **23** de **ENERO** de **2020, notifiqué a:**

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 02 DE DICIEMBRE DE 2019; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Jorge Ríos Vásquez
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: VANIA OROS ARELLANO
C.I. 12833058 Ch.

J.R.V.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 134/2017 - CA

En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas **14:42** del día **23 de ENERO** de **2020, notifiqué a:**

GERENCIA DISTRITAL LA PAZ DEL S.I.N.
"3ER INT"

CON SENTENCIA DE 02 DE DICIEMBRE DE 2019; mediante Cedula fijada en Secretara de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Abog. Jorge Ríos Vasquez
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Testigo: VANIA OROS ARELLANO
C.I. 12833058 Ch.